

**DECIZIE nr. 1709/11.11.2021**

privind soluționarea contestației formulată de **Societatea X SRL**, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /03.06.2021

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală cu adresa nr. TMG\_AIF ... /28.05.2021, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub TMR\_DGR nr. ... /03.06.2021, asupra contestației formulate de

**Societatea X SRL**  
**CUI ... , înregistrată la ORC sub nr. J35/... /2008,**  
**cu sediul în Timișoara, str. ... , nr. ...., ap. ...., cod poștă ...., jud. Timiș**

înregistrată inițial la registratura DGRFP Timișoara sub nr. TMG\_REG ... /19.05.2021, la Inspecția Fiscală din cadrul AJFP Timiș sub nr. TMG\_AIF ... /24.05.2021, dosarul contestației fiind transmis Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara unde a fost înregistrat sub nr. TMR\_DGR ... /03.06.2021.

Societatea X SRL formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../30.03.2021, emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../30.03.2021 (denumit în continuare RIF), solicitând anularea acestora.

Suma totală contestată este în cuantum de ... lei și reprezintă taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01.12.2018 - 31.12.2020.

Contestația a fost semnată de d-na ... , în calitate de împuternicit al împuternicit al administratorilor ... și ... , împuternicirile fiind depuse la solicitarea DGRFP Timișoara nr. TMR\_DGR ... /06.07.2021 și transmise cu adresa nr. 43/19.07.2021, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TMR\_DGR ... /20.07.2021, alături de contestațiile contrasemnate de cei doi administratori, în original și copie legalizată; astfel sunt respectate prevederile art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost depusă în termenul legal de depunere prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (decizia de impunere fiind comunicată petentei prin remitere sub semnătură la data de **07.04.2021**, iar contestația fiind depusă inițial la registratura DGRFP Timișoara sub nr. TMG\_REG ... /19.05.2021.

Constatând că, în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268, art. 269, art. 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 D.G.R.F.P. Timișoara este legal investit să se pronunțe asupra contestației formulate de Societatea X SRL.

I. Prin contestația formulată petenta solicită anularea totală a deciziei de impunere atacată care în opinia petentei este netemeinică și nelegală, în considerarea următoarelor argumente:

1. În legătură cu TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei aferentă facturii de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... /21.12.2018, baza factura ... lei +TVA de ... lei, petenta redă succint constatările organelor de inspecție fiscală, prezentându-și punctul său de vedere în care precizează următoarele:

În baza contractelor de arendă nr. .../27.03.2014 și nr. .../23.04.2014 încheiate între X SRL, în calitate de arendaș și firma L , în calitate de arendator, petenta a înființat cultura de grâu toamnă 2017 - 2018 pe o suprafață de 395 ha situate în localitatea ... , jud. Timiș.

Pentru înființarea culturii, între X SRL, în calitate de beneficiar, și F SRL (... ), în calitate de prestator, au fost încheiate contractele de prestări servicii nr..../01.11.2013 (pentru perioada 01.11.2013-31.12.2018) și nr. .../21.12.2018 (perioadă nedeterminată începând cu 01.01.2019), conform cărora Prestatorul depune toate diligențele pentru înființarea și gestionarea culturilor solicitate de Beneficiar. Petenta arată că serviciile făcute de Prestator sunt „servicii la cheie”, acestea incluzând pe lângă serviciile agricole necesare înființării și gestionării culturilor, și materialele corespunzătoare fiecărui tip de cultură în parte. Pe măsură realizării diferitelor etape vis-a-vis de cultura respectivă, Prestatorul facturează serviciile respective împreună cu materialele aferente. Beneficiarul, X SRL în cazul de față, contabilizează aceste servicii în producții în curs, în conturi analitice distincte pe fiecare tip de cultură. Evidența costurilor cu cultura de Grâu 17-18 ... s-a făcut în contul 331.55 Prod.în curs ex Grâu 17-18 ... , cont în care pe lângă facturile de la ... se contabilizează și eventuale consumuri de motorină făcute pentru această cultură din gestiunea X SRL.

Vânzarea culturii pe picior Grâu 17-18 ... a avut la bază contractul de vânzare - cumpărare nr..../29.06.2018 încheiat între X SRL, în calitate de Vânzător și F , în calitate de cumpărător. Prețul culturii de Grâu 17-18 ... vândute reprezintă costurile cumulate pentru cultura de Grâu 17-18 ... , la care se adaugă o cotă de 2%, astfel că valoarea culturii de grâu la vânzare a fost de ....,99 lei (baza) + ....,91 TVA. Cultura se facturează către ... cu factura ... ..../01.07.2018 (vânzarea acestei culturi, factură, contract, înregistrări contabile fiind verificate de controlul anterior, control finalizat prin încheierea RIF F-TM 1.../07.03.2019).

Analizând factura de vânzare a grâului, petenta precizează că la materiale folosite pentru această cultură se regăsesc atât cantitativ, cât și valoric, toți fertilizatorii menționați mai târziu în Balanța de Nutrienți, balanță care face obiectul stării de fapt fiscale care a generat stabilirea TVA suplimentară; acești fertilizatori fiind marcați în anexa la factura de vânzare cu galben, alături de alte materiale.

Ulterior, în urma unui Acord din data de 01.09.2018 (act adițional la contract) încheiat între părți, respectiv F SRL și X SRL, se agreează calcularea balanței de nutrienți, balanță care are ca bază de calcul fertilizatorii aplicați în 2017-2018 pe locațiile unde au fost culturi în anul agricol 2017-2018.

Petenta definește noțiunea de balanța nutrienților ca fiind diferența dintre aportul de nutrienți care intră într-un sistem agricol (prin aplicarea de îngrășăminte/fertilizatori) și nutrienții care părăsesc sistemul agricol prin absorbția plantelor în vederea obținerii de producții. Astfel, o diferență pozitivă (intrări mai mari decât ieșiri) se explică astfel: cultura agricolă pentru care s-au aplicat substanțele nu a consumat toate substanțele aplicate, iar diferența rămâne în sol pentru a fi absorbită de următoarele culturi. Acest lucru se datorează și faptului că o parte din substanțele active din fertilizatori, respectiv Nitrogen/Azot (N), Fosfor (P), Potasiu (K), au o remanență mai mare în sol decât pentru un singur ciclu de producție, astfel că viitoarele culturi vor beneficia de aceste substanțe active aplicate anterior anului de producție al

culturii respective. Balanța nutrienților se poate calcula doar la finalul ciclului de producție, respectiv după recoltare.

În ceea ce privește persoana responsabilă cu calcularea balanței de nutrienți, petenta arată că aceasta este Terra Farming SRL prezentând următoarele motive:

- toate îngrășămintele aplicate au fost achiziționate de acesta de la X SRL la data de 01.07.2018, odată cu achiziția culturii de grâu;

- F SRL trebuie să stabilească valoarea nutrienților consumați de cultură, iar excedentul să se întoarcă la utilizatorul terenului, în cazul de față X SRL.

Raportând aceste aspecte la factura ... .. /21.12.2018, petenta arată că aceasta are ca anexă modul de calcul al Balanței de Nutrienți, respectiv cantitățile de fertilizatori folosite pe locația respectivă ... -395 ha, NPK15+15, MAP 12-52, Nitroclacar, Azosulf și Clorura de potasiu aplicate în perioada 2017-2018. Balanța de Nutrienți s-a calculat în funcție de cantitățile de fertilizatori aplicate și producția de Grâu de toamna 17-18, rezultând astfel cele 2 componente:

- *partea absorbită* de cultura de Grâu de toamna 17-18, parte care a contribuit la obținerea producției respective, producție obținută de F SRL, parte care rămâne ca și cost în F SRL, și

- *partea rămasă în sol*, de care vor beneficia culturile viitoare. Sol/teren în suprafață de 395ha, care la data de decembrie 2018 se află în exploatarea X SRL (teren în arendă de la proprietarul L SRL) în vederea obținerii de culturi viitoare.

Astfel, petenta concluzionează că o parte din substanțele active rămân ca și cost al culturii de Grâu 17-18 și ceea ce a rămas în sol este valoarea Balanței de Nutrienți care se facturează la X SRL, petenta având în continuare în exploatare terenul de 395 Ha de la ... . Balanța de nutrienți se preia în X SRL și se contabilizează în producție în curs pe contul 331.69 Ogor 20 ... , fiind o parte componentă a acestui ogor pe lângă celelalte lucrări care s-au făcut pe el după recoltarea culturii de Grâu 17-18 în vara anului 2018.

În consecință, raportat la această stare de fapt, petenta consideră că „nu este vorba de o facturare tardivă a unor diferențe de materiale”, ci „se facturează o balanță de nutrienți remanenți în sol de care beneficiază culturile viitoare”, contrar constatărilor echipei de inspecție fiscală.

În ceea ce privește constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia „*aceste diferențe de materiale aferente culturilor recoltate și vândute în luna Iulie 2018, trebuiau facturate anterior vânzării, cel târziu până la data de 15 ale lunii următoare prestărilor de servicii conform prevederilor art.319 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.*”, petenta precizează următoarele:

Firma F SRL care a cumpărat cultura pe picior, a recoltat-o și valorificat-o și a păstrat în costul grâului balanța de nutrienți aferentă, nemaiaivând niciun beneficiu viitor pentru nutrienții ramași în sol.

Anul următor 2019, se reziliază parțial contractele de arendă între L SRL și X SRL, în două etape, o parte de 217 ha se reziliază în Martie 2019 (se reziliază 74,84 ha din ctr. arendă nr.../27.03.2014 și 142.45 ha din ctr. .../23.04.2014) și o parte de 171 ha se reziliază după recoltarea Rapiței 2018-2019 ... , rezilierea ultimelor suprafețe de pe locația ... se face în Decembrie 2019 (se reziliază 57 ha din ctr. arenda .../27.03.2014 și 114 ha din ctr.../23.04.2014).

Ca urmare a rezilierii contractelor, costurile cumulate cu lucrările de pe Ogor(20) -19 ... - 217 ha până la sfârșitul lunii Martie 2019 se facturează cu factura ... .. /29.03.2019 proprietarului terenului L SRL, urmând ca balanța de nutrienți să fie facturată tot proprietarului terenului, după recoltarea Rapiței 2018-2019, când se putea face un calcul al balanței de nutrienți și pentru anul agricol 2018-2019.

Vânzarea balanței de nutrienți aferente suprafeței de 398 ha, locația ... , arendate de la firma L SRL se face la data de 31.12.2019 cu factura ... .. /31.12.2019,

către proprietarul terenului respectiv L SRL deoarece petenta nu mai poate beneficia de nutrienții din sol pentru că nu mai poate realiza culturi agricole pe terenul respectiv.

În plus, petenta face următoarele precizări: *„Așa cum se deL iază în anexa facturii mai sus menționate, chiar și pe factură la poziții diferite, vânzarea balanței de nutrienți care s-a facturat în Decembrie 2019, a luat în considerare mai mulți ani agricoli, în care s-au aplicat fertilizatori, respectiv balanța de nutrienți an agricol 2015-2016, 2016-2017, 2017-2018 (balanța de nutrienți în discuție), 2018-2019 (balanța de nutrienți după recoltarea Rapiței 18-19 - ... ).”*

În ceea ce privește balanța de nutrienți aferentă anului 2017-2018, petenta arată că a refacturat-o proprietarului terenului, firma L SRL, colectând TVA aferentă acestei achiziții, prin factura ... .. din data de 31.12.2019 - poziția a doua din factură. Factura de vânzare a balanței de nutrienți are ca și anexe o deL iere clară a ceea ce anume s-a valorificat vis-a-vis de balanța de nutrienți, una din anexe fiind chiar anexa (balanța de nutrienți 2017-2018), cu care s-a achiziționat balanța de nutrienți de la F SRL care ulterior este vândută firmei L SRL.

Față de aceste precizări, petenta afirmă că din explicațiile prezentate rezultă fără niciun dubiu că *„s-au refacturat aceste cheltuieli, la proprietarul terenului - SC L SRL, s-a colectat TVA în valoare de ...,86 lei. Diferența de cheltuielă bază de ...,4 cu TVA ...,83 rămânând pe cheltuielile aferente Ogor 20 ... 19 conform fișa producție în curs 331.69 (fișa anexată la prezenta contestație”* astfel că, în opinia sa, achiziția de *„servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”* înscrisă în factura nr. ... .. /21.12.2018, baza factura ... lei +TVA de ... lei, a fost făcută în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) Cod fiscal, fiind îndreptățită la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Cu titlu informativ, petenta arată că la vânzarea culturilor pe picior, toate costurile de producție se transferă noului proprietar care își gestionează mai departe recoltarea culturii și vânzarea acesteia, prețul de vânzare al produsului finit obținut neavând impact asupra firmei care a vândut cultura pe picior. Astfel, petenta subliniază că în situația în care și-a recuperat toate costurile pentru producțiile vândute pe picior, în cauză nu este vorba de o marjă negativă de profit.

În concluzie, petenta precizează că marja de profit la care face referire organul de control în RIF, pentru anul 2018, este într-adevăr negativă, dar *„pierderile sunt aferente activității de exploatare care ține de produsele finite obținute (inclusiv recoltarea, produse obținute care se contabilizează în cont 347 și la vânzare în conturi cont 7019) și vândute de SC X , respectiv în anul 2018, Floarea Soarelui 2018. Prețul de vânzare al cerealelor este condiționat de prețul pieței, prețuri care se stabilesc în principal la bursa de cereale, prețuri de vânzare pe care societatea nu le poate controla.”*

**2. În legătură cu TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei aferentă facturii de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... ../21.12.2018, baza factura ... lei +TVA de ... lei, petenta redă succint constatările organelor de inspecție fiscală, prezentându-și punctul său de vedere în care este dezvoltată o argumentație similară celei de la pct. 1, locația fiind diferită, respectiv localitatea ... , culturile fiind de ovăz și mazăre.**

Cele 82 ha situate în localitatea ... au făcut obiectul **contractului de arendă nr..../17.04.2018** încheiat între X SRL și L SRL.

Pentru înființarea culturilor de ovăz și mazăre, între X SRL, în calitate de beneficiar, și F SRL (... ), în calitate de prestator, a fost încheiat **contractul de prestări servicii nr..../01.11.2013** - indicat și la pct. 1 din contestație.

Vânzarea culturilor pe picior a avut la bază **contractul de vânzare - cumpărare nr.... /29.06.2018** încheiat între X - Vânzătoare și F - cumpărătoare. Prețul culturii

vândute reprezintă costurile cumulate pe fiecare cultură în parte la care s-a adăugat o cotă de 2%, fiind astfel emise facturile:

- factura ... /02.07.2018 în valoare de ... ,6 lei (baza ... ,96 +... ,64 lei TVA) pentru cultura de ovăz 2018 ... și

- factura ... /02.07.2018 în valoare de ... ,63 (baza ... ,81 +... ,82 lei TVA) pentru cultura de mazăre 2018 ... .

În mod similar pct. 1, petenta prezintă deL iat implicațiile balanței de nutrienți în cadrul procesului de producție, respectiv remanența nutrienților în sol cu consecința facturării balanței de nutrienți de F SRL către X SRL cu factura de achiziție ... .../21.12.2018 cu valoare total ă de ... lei + ....21 lei TVA.

De asemenea, petenta invocă **Acordul din data de 01.09.2018 (act adițional la contract)** încheiat între F SRL și X SRL, urmare căruia F SRL facturează balanța de nutrienți cu **factura nr. ... .../21.12.2018** cu valoare total ă de ... lei + ...,21 lei TVA.

Ulterior, ca urmare a rezilierii în anul 2020 a contractului de arendă având ca obiect suprafața de teren din ... , petenta precizează că balanța de nutrienți se facturează proprietarului terenurilor, respectiv L SRL cu **factura ... /31.12.2020**, în care este înscrisă valoarea netă de ... ,36 lei [(... lei (... Ovăz) și ... ,36 lei (... Mazăre)] și o TVA colectată în sumă total ă de... ,92 lei [(... ,36 lei (... Ovăz) și ... ,56 lei (... Mazăre)].

Astfel, în tabelul de la pag. 9-10 din cotestație, petenta înscrie ca „*diferență balanță nutrienți rămasă pe costul culturii de Rapiță 18-19 - X*” suma de ... ,64 lei (... - 31.126,36) și TVA dedusă ... lei.

În concluzie, petenta consideră că achiziția de „*servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți*” înscrisă în factura nr. ... .../21.12.2018, a fost făcută în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) Cod fiscal, fiind îndreptățită la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei.

**3. În legătură cu TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei aferentă facturii de achiziție de „servicii agricole aplicare amendamente conform anexa” nr. ... ... .../21.12.2018**, baza factura ... ,09 lei +TVA de ... ,16 lei, petenta arată următoarele:

În partea introductivă a motivării, petenta arată importanța utilizării și aplicării unor amendamente calcaroase pentru îmbunătățirea calității solului.

Astfel petenta precizează că „*X SRL preia de la F SRL o parte de amendamentele aplicate pe locațiile ... și ... , partea aferente suprafețelor care nu erau cuprinse în contractele de arendă cu L SRL, dar suprafețe care în perioada respectivă 2018- 2019 erau în exploatarea agricolă a X SRL.*”

Analizând anexa la factura ... ... .../21.12.2018, petenta arată că aceasta este împărțită în două secțiuni, astfel:

În prima secțiune fiind prezentată calculația aferentă aplicării de amendamente pe **locația ...** unde în 2017-2018 a fost cultura de Grâu 17-18, pe **395 ha** - valoarea acestor amendamente pentru cele 395 ha a fost de ... lei rezultând un cost pe ha de ... ,86 lei.

Or, în situația în care a luat în arendă o suprafață de **386,5 ha** conform contractelor de arendă nr..../27.03.2014 si nr. .../24.03.2014 încheiate între X SRL în calitate de arendaș și SC L în calitate de arendator, rezultă o diferență de 8,5 ha (395 cultivat - 386,5 ha arendat L ), pentru care a fost calculată valoarea amendamentelor aplicate pe cele 8.5 ha, respectiv ... ,47 lei (8.5 ha x ... ,86 lei/ha = ... ,89 lei + 2%).

În a doua secțiune a facturii, este prezentată calculația aferentă aplicării de amendamente pe **locația ...** unde au fost culturile de ovăz 2018 și mazăre 2018, rezultând o diferență de 0.39 ha, aferent căreia au fost calculate amendamente

suplimentare în sumă de 74,62 lei pentru cultura de rapiță (după cele de ovăz 18 și mazăre18).

În final, petenta precizează că suma de ... ,47 lei alocată pentru Ogor 20 ... a fost recunoscută ca și cost la vânzarea acestuia către L în Martie 2019 (factura ... .. /29.03.2019), iar suma de .... alocată pentru Răpiță 18-19 ... a fost asimilată în costul acestor culturi, culturi care sunt recoltate în vara anului 2019 și valorificate în anul respectiv.

În consecință, petenta opinează că achiziția în valoare ... ,09 lei (... ,47+74.62) cu TVA aferentă de ... lei a folosit scopului de obținere de venituri impozabile și operațiuni taxabile d.p.v. al TVA conform art.297 alin(4) lit.a Cod Fiscal, motiv pentru care este deductibilă.

**4. În legătură cu TVA stabilită suplimentar în valoare de ... lei aferentă facturii de achiziție ... .. /31.12.2019, reprezentând diferență materiale pentru cultura de grâu 18-19-... , ogor 19-20 ... și ... , orzoaică 2018-2019 ... , Ovăz 2018-2019 ... , rapiță 18-19 ... , răpiță 18-19 ... , petenta reluând explicațiile din Nota explicativă dată la solicitarea echipei de control în data de 03.03.2021, astfel:**

Inițial petenta prezintă culturile recoltate și valorificate în perioada agricolă 2018 - 2019, precizând că în costurile acestor culturi se regăsesc un cumul de cheltuieli: materialele care se folosesc la obținerea culturii, manopera, servicii conexe care sunt legate de realizarea acestora.

Petenta arată că majoritatea serviciilor realizate în anii 2018 și 2019 au avut la bază contractele de prestări servicii nr. .../01.11.2013 și nr. ... /21.12.2018 încheiate cu prestatorul F SRL care a facturat cheltuieli pe măsura realizării lucrărilor.

Însă, urmare a efectuării inventarierii anuale la sfârșitul anului 2019, F SRL a constatat că *„o parte din materialele folosite pentru culturile Beneficiarilor (...) nu au fost facturate.”*, procedând în consecință la refacturarea diferențelor de materiale aplicate culturilor și nefacturate la momentul aplicării; în acest context fiind emisă factura nr. ... .. /31.12.2019 aferentă căreia s-a stabilit o TVA suplimentară de ... lei.

Petenta arată că aceste cheltuieli au fost contabilizate ca și costuri ale culturilor respective. În tabelele de la pag. 16 - 20 din contestație prezentând cantitățile de materiale folosite pentru un anumit scop (ex. Combaterea dăunătorilor - melci limax) cantități total e care cuprind și diferențele facturate în luna decembrie 2019, concluzia petentei fiind în sensul în care *„cantitățile facturate ca și diferențe nu duc la o supraîncărcare a materialelor folosite pentru culturi, ele fiind aplicate faptic pe parcursul realizării culturilor, dar omise de la facturare în perioada respectivă.”*

Referitor la faptul că echipa de inspecție fiscală a admis la deducere TVA în sumă de ..... lei (... + ...) pentru materiale aplicate pe suprafețe situate în ... și ... incluse în Bonul de consum BC nr. .../31.12.2019 în baza explicațiilor date de petentă cu ocazia inspecției fiscale, petenta subliniază că *„Materiale mai sus menționate sunt parte din același bon de consum nr.... /31.12.2020, fiind de asemenea materiale omise de la facturare din facturile anterioare de prestări servicii, ca și celelalte materiale omise la facturare pentru culturile perioadei 2018-2019, culturi ce au fost recoltate și valorificate la 31.12.2019”*.

În opinia petentei, singurul raționament avut în vedere de echipa de control pentru respingerea diferenței de TVA aferentă materialelor facturate cu întârziere, în valoare de ... lei, este faptul că unele culturi (ogoare) mai erau pe câmp și altele culturi (grâu, rapiță, orzoaică, ovăz) erau deja recoltate și vândute la data primirii facturii cu diferențele de materiale, respectiv 31.12.2019.

În consecință, petenta consideră că a respectat prevederile art.297 alin. (4) lit.a) Cod Fiscal chiar dacă materialele au fost facturate, câteva luni mai târziu în același an 2019, după recoltarea și valorificarea culturilor respective în condițiile în care aceste

materiale care au fost folosite pentru obținerea culturilor ce le-a avut X SRL în perioada 2018-2019.

5. În legătură cu TVA colectată aferentă „stornării parțiale a facturii ... .. /29.03.2019 în valoare de: baza - ... lei cu -... lei TVA aferentă”, petenta face trimitere la răspunsul prezentat în Nota explicativă nr. 6, arătând următoarele:

Această stornare se referă la vânzarea dublată a unor cantități de amendamente, a manoperei și combustibilului folosit pentru aplicarea lor, amendamente (Wigor cod articol ... și Calcar Amendament cod articol ... ) care s-au aplicat pe terenul de la ... în perioada August 2018.

Prima dată aceste amendamente s-au facturat de către X SRL la proprietarul terenului L SRL în data de 21.18.2018 cu factura ... .. /21.12.2018, aplicarea acestor amendamente fiind asimilată unei îmbunătățiri a terenului; în Anexa la această factura fiind cuprinse aceste două amendamente, cu toate datele de identificare, cod articol, bon consum nr, denumire, cantitate, valoare, precum și valoarea manoperei și a combustibilului necesar aplicării acestuia. Materialele respective au fost consumate conform datelor din anexă, după cum urmează:

- Wigor cod articol ... . cantitatea 43.000 kg în data de 18.08.2018 cu bon consum BC ... ;

- 0-1 Calcar amendament cod articol ... cantitatea 626.310 kg cu bon consum BC ... .

Valoarea materialelor aplicate, manopera, combustibilul necesar aplicării acestora a fost de ... ,84 lei la care s-a aplicat marja de 2% la vânzare către proprietarul terenului.

Petenta subliniază că această valoare se regăsea în materiale aplicate pe Ogor (20)-... 19 și s-au scăzut la data respectivă din valoarea ogorului, cultura 331.69 s-a diminuat cu ... ,84 lei (Ogorul de la ... fiind contabilizat în contul producției în curs - cont contabil 331.69).

Petenta precizează ca lucrările agricole pentru ogoare, culturi, au fost făcute de către F SRL în baza contractului de prestări servicii încheiate între părți. Conform acestui contract Prestatorul F SRL, pune la dispoziția beneficiarului o lucrare completă, adică materiale și manoperă.

În 2019 contractul de arendă pentru 217 ha ... se reziliază și X vinde proprietarului terenului Ogorul(20) - ... 19 cu factura ... .. /29.03.2019, baza ... ,68 lei + ... ,42 lei. Conform precizărilor petentei, această vânzare are ca și anexă valoarea totală a materialelor aplicate pe ogor, cheltuielile cu manopera, precum și alte cheltuieli conexe făcute pentru realizarea lucrărilor pe Ogor.

Pentru a demonstra cantitatea de materiale facturată de 2 ori, respectiv în decembrie 2018 și a doua oară în martie 2019, precizează că anexează o deL iere completă a materialelor cuprinse în anexa de vânzare a Ogor 2019 - locația ... , anexa facturii ... .. /29.03.2019, (ocazie cu care se facturează a doua oară Wigor-ul în cantitate de 43.000 kg și Calciu în cantitate de 626.310 kg).

Petenta arată că din anexa facturii de vânzare ogor se observă că totalitatea materialelor aplicate pe Ogor 2019 ... sunt în valoare de ... .87 lei, materiale în care se regăsesc și:

- Wigor cod ... , cantitate 43.000 kg consumate în data de 18.08.2018 cu bon consum BC ... ;

- 01-Calcar Amendament cod ... , cantitate 626.310 kg consumate în data de 23.08.2018 cu bon consum BC ... .

De asemenea, petenta arată că tot în anexa de la vânzarea Ogor(20)-19 ... , martie 2019, se regăsește manopera, precum și combustibilul folosit pentru aplicarea acestora, valoarea totală a acestor elemente fiind de ... ,78 lei.

În continuare petenta precizează că valoarea de ... ,78 lei se stornează în decembrie 2019 prin factura ... /31.12.2019, stornarea fiind de „... ,78 lei +2% = ... ,98 lei +... ,52 lei TVA”, în opinia sa procedându-se la corecția facturii nr. ... /29.03.2019 care dubla vânzarea acestor materiale, a manoperei și combustibilului folosit pentru aplicarea lor.

Petenta indică faptul că această corecție a fost înscrisă în aceeași factură, la poziția nr.4, cu care s-a vândut balanța de nutrienți care a fost analizată la pct. 1 al contestației.

În vederea susținerii acestor argumente, petenta prezintă totalitatea facturilor emise de X SRL către beneficiarul terenului L SRL vis-a-vis de locația ... , în perioada 2018-2019 - tabel pag. 24 din contestație, generată de faptul că în anul 2019 se reziliază succesiv contractele de arendă nr. .../27.03.2014 și nr. .../23.04.2014 pentru această locație.

Concluzia petentei rezultată din analiza tabelului de la pag. 24 conținând facturile emise către clientul L SRL, este în sensul în care „*total venituri versus total costuri pe locația ... este mai mare cu ... ,12 lei (venituri ... ,88 lei > ... ,16 lei costuri).*”.

Astfel, petenta conchide că dacă nu s-ar fi procedat la stornarea amendamentelor dublate, profitul ar fi fost de ... ,10 lei (... ,98 lei + ... ,12 lei), valoare pe care petenta o consideră neverosimilă în condițiile în care „*pe locația respectivă nu se mai fac alte lucrări, nu se mai consumă nici un alt material din stocul X , altele decât cele cumulate în contul 331.69 „Prod.in curs exe Ogor 20 ... 19”.*”

Pe cale de consecință, petenta consideră stornarea făcută în factura ... /31.12.2019 ca fiind justificată, în opinia sa „*corectând o factură anterioară conform art. 330 lit. b) Cod fiscal*” nefiind „

II. Urmare inspecției fiscale efectuate de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Timiș, s-a întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../30.03.2021, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere F-TM .../30.03.2021 privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, în legătură cu taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, contestată, constatându-se următoarele:

Inspecția fiscală a fost cuprinsă în programul de activitate al AJFP Timiș - IF sub nr..../29.01.2021, avându-se în vedere solicitarea petentei de rambursare a soldului sumei negative de TVA în valoare de ... lei, conform decontului înregistrat sub nr. INTERNT—... - 2021/22.01.2021.

Perioada verificată: 01.12.2018 - 31.12.2020.

Petenta a desfășurat activități de producție și comercializare produse agricole (grâu, orz, ovăz, floarea soarelui, grâu de toamnă, fânțe etc.) din producție proprie și vândute către clienți interni persoane juridice, operațiuni care se încadrează în categoria operațiunilor impozabile din sfera TVA, conform art 268, alin.(9), lita) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Obiectul principal de activitate declarat îl reprezintă „*Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase*”- Cod Caen 111.

Activitatea de producție agricolă se desfășoară pe raza localităților ... , ... , N și S , jud. Timiș, terenurile fiind atât proprietate a societății, cât și arendate de la persoane juridice (majoritare) și persoane fizice. Contractele de arendă au fost înregistrate de societatea petentă la Primăria comunei de pe raza căreia aparțin terenurile.

Societatea petentă nu deține spațiu de depozitare, producția obținută fiind vândută direct din câmp, la recoltare. Totodată, din documentele verificate de inspecția

fiscală a rezultat faptul că aceasta nu deține mijloace de transport din categoria autoturismelor.

A. Referitor la analiza TVA deductibilă efectuată de organele de inspecție fiscală au rezultat următoarele deficiențe:

1) Analizând documentele de evidență financiar contabilă, organele de control au identificat factura de achiziție nr. ... .. din data de **21.12.2018**, în valoare de ... lei cu o TVA de ... lei, reprezentând „servicii agricole aplicare fertilizatori...”, emisă de prestatorul F SRL Timișoara, în legătură cu care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei (anexa nr.4 la RIF).

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta factură are ca și anexă o situație privind diferențe de materiale (NPK15+15, MAP 12-52, nitrocalcar, clorură de potasiu etc.), din verificările efectuate rezultând că aceste materiale sunt aferente culturii de grâu „winter wheat”, producție aferentă anului agricol 2017-2018, cultură ce a fost înființată pe o suprafață de 395 hectare și este situată pe raza com. ... , jud. Timiș.

Inspecția fiscală a reliefat faptul că petenta X SRL Timișoara a vândut în luna iulie 2018 producția obținută la cultura de grâu, stare de fapt confirmată și de controlul precedent conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală nr. F-TM 1.../07.03.2019, în care se consemnează că această cultură de grâu, de pe suprafața de 395 ha situată pe raza com. ... , jud. Timiș, s-a vândut în baza contractului nr. ..../29.06.2018 încheiat cu firma F SRL, valoarea de vânzare fiind stabilită la prețul de cost al culturii înregistrat în evidența contabilă (cont 331. analitic grâu ... ), la care se adaugă o cotă de 2%.

Raportat la această stare de fapt, inspecția fiscală a sesizat faptul că aceste diferențe de materiale aferente culturilor recoltate și vândute în luna iulie 2018, trebuiau facturate anterior vânzării, cel târziu până în data de 15 a lunii următoare prestării serviciilor conform prevederilor art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Având în vedere cele constatate, precum și informațiile din raportul de inspecție fiscală anterior (perioada verificată 01.06.2018-30.11.2018), organele de inspecție fiscală au solicitat informații suplimentare reprezentatului X SRL, d-na ... .. , prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF).

Astfel, la întrebarea nr. 1, în legătură cu motivele legate de facturarea cu întârziere a acestor materiale, precum și prezentarea unor explicații privind motivul sau raționamentul financiar contabil și fiscal pentru care a mai fost emisă această factură, (pentru diferența de materiale), în luna decembrie 2018 de către prestatorul/furnizorul F SRL - Timișoara (persoană afiliată) către clientul X SRL Timișoara, în condițiile în care la data de 31.12.2018 producția obținută pentru cultura de grâu de primăvara, era deja vândută clientului F SRL Timișoara (persoană afiliată) din luna iulie 2018, reprezentantul legal al petentei a precizat următoarele:

*“În anul 2019, locația ... iese din exploatarea agricolă a X , contractul de arendare se încheie succesiv, o parte 217 ha în martie 2019 și o parte după recoltarea rapiței 2018-2019 - 178 ha... având în vedere situația nou creată, SC X SRL facturează proprietarului terenului, respectiv SC L SRL Timișoara costurile adunate pe ogorul 2018-2019 ... , aferente celor 217 ha, cât și cheltuielile făcute cu preluarea balanței de nutrienți, menționate în factura la care se face referire, ... .. /21.12.2018.”*

Totodată, conform RIF care a stat la baza deciziei de impunere contestate, rezultă că reprezentantul legal al petentei a mai fost întrebat dacă aferent acestei achiziții de servicii pentru care și-a exercitat dreptul de deducere pentru o TVA în sumă de ... lei, societatea X SRL Timișoara a emis o altă factură de vânzare către clientul F SRL (suplimentar), prin care să se procedeze la refacturarea acestor cheltuieli și să se

colecteze TVA aferentă, proprietarului de drept al culturii la data emiterii facturii nr. ... /21.12.2018, respectiv F SRL, conform prevederilor art. 270 și 271 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, dacă s-a procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA dedusă în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 304, alin. (1), lit. a) - c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau dacă s-a procedat la aplicarea prevederilor privind autofacturarea conform art. 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Astfel, în completarea răspunsului petenta arată că: *“Aceste costuri - balanța nutrienți an agricol 2017-2018, se refacturează împreună cu balanța de nutrienți aferenți anului 2016-2017 și 2018-2019, prin factura ... /31.12.2019. Anexa la această întrebare nr.1 face corelația clară și directă între TVA-ul dedus și TVA-ul colectat în ceea ce privește această achiziție. De asemenea anexa facturii de vânzare nutrienți balance de la iază parcursul acestei achiziții.”*

Raportat la cele constatate, respectiv la cele declarate de reprezentantul societății, echipa de inspecție fiscală a concluzionat că în răspunsul formulat petenta nu face referiri clare și nu prezintă documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții de prestări servicii au fost refacturate clientului final (client care este aceeași societate care a emis factura de prestări servicii, în speță firma L SRL Timișoara), dacă a procedat la ajustarea TVA dedusă inițial etc. în vederea probării faptului că aceste prestări servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297, alin. (4) lit a din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motiv pentru care s-a respins dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Suplimentar, analizând marja de profit menționată de către societatea verificată în relația cu clientul L SRL Timișoara (societate afiliată) în cadrul contractului încheiat între părți (2%), organele de inspecție fiscală au precizat faptul că petenta X SRL Timișoara înregistrează pierderi de exploatare din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, subliniind că în anul 2018 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara este în sumă de ... lei, cu o marja de profit de minus 20,33%.

2) Analizând documentele de evidență financiar contabilă prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2018 aceasta a înregistrat în evidența contabilă factura de achiziție nr. ... /21.12.2018 emisă de către F SRL Timișoara (societate afiliată) reprezentând servicii agricole aplicare fertilizatori....locația ... (52ha- Ovaz an agricol 2017-2018 și 30ha - Mazare an agricol 2017-2018) anexa nr.4 la RIF, în valoare de ... lei (înregistrată în contabilitate direct pe cheltuieli prin contul 628 *“Alte cheltuieli cu servicii terți”*) în legătură cu care și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, factura emisă de către F SRL Timișoara (societate afiliată).

Această factură are în anexă o situație privind diferențe de materiale (NP 27+13,5; MAP 12-52, clorură de potasiu, sulfat de potasiu etc.) materiale aferente culturilor de ovăz și mazăre, din anul agricol 2017-2018, culturi înființate pe o suprafață de 82 hectare, situate pe raza com. ... , jud. Timiș.

Cu ocazia inspecției fiscale, s-au avut în vedere și constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM 1.../07.03.2019 - actul emis anterior, precum și informațiile înscrise în contractul nr. ... /29.06.2018 încheiat între X SRL Timișoara și F SRL Timișoara (societate afiliată petentei), rezultând faptul că X SRL a vândut în luna iulie 2018 producțiile obținute la culturile de ovăz și mazăre, către același partener afiliat F SRL Timișoara (societatea ce deține atât calitatea de prestator, cât și de client/beneficiar final). În ceea ce privește valoarea de vânzare a culturilor de ovăz și mazăre, organele de control au reținut că tot în cuprinsul acestor documente se precizează faptul că *“valoarea de vânzare a fost stabilită la prețul de cost al culturii respective, înregistrat în evidența contabilă (cont 331. analitic grâu ... ), la care se adaugă o cotă*

de 2%”, reiterând însă faptul că societatea înregistrează în anul 2018 o marjă de profit de minus 20,33 %.

Având în vedere aspectele de mai sus, prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), la întrebarea nr.2, reprezentantul legal al societății petente a fost întrebat care au fost motivele care au generat această facturare cu întârziere, precum și explicații privind motivul sau raționamentul financiar contabil și fiscal pentru care a mai fost emisă aceasta factură, pentru diferențe de materiale, din luna decembrie 2018 de către prestatorul/furnizorul F SRL Timișoara (persoana afiliată) către clientul X SRL Timișoara, având în vedere că la data de 31.12.2018 producția obținută pentru culturile de ovăz și mazăre, era deja vândută către clientul F SRL Timișoara (persoană afiliată), vânzare ce s-a efectuat în luna iulie 2018.

De asemenea, conform RIF F-TM .../30.03.2021, rezultă că reprezentantul legal al petentei a mai fost întrebat dacă aferent acestei achiziții de servicii pentru care s-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, societatea X SRL Timișoara a emis o factură de vânzare către clientul F SRL (suplimentar), prin care să se procedeze la refacturarea acestor cheltuielilor și să se colecteze TVA aferentă, proprietarului de drept al culturii la data emiterii facturii nr. ... ../21.12.2018, respectiv F SRL conform prevederilor art. 270 și 271 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, sau dacă s-a procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA dedusă în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 304 alin. (1) lit. a) - c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau dacă s-a procedat la aplicarea prevederilor privind autofacturarea conform art. 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Răspunsul reprezentantului legal al X SRL, d-na ... .. , la întrebarea nr. 2 din Nota explicativă din data de 11.03.2021 este următorul:

*“Situția este similară cu cea de la întrebarea nr.1, în sensul că în Iulie 2018 se vând pe picior culturile de Ovăz 17-18 cu factura ... /02.07.2018 (baza ... .96+... .64 TVA) și Mazăre 17-18 cu factura ... /02.07.2018 (baza ... ,81+... .82 TVA) la SC F SRL, vânzări care cuprind și costul cu fertilizatorii aplicați. Urmând același raționament ca mai sus, s-a calculat balanța de nutrienți și partea de nutrienți neconsumată ...proprietarului terenului, respectiv SC L SRL. Aceste costuri s-au facturat la SC F SRL cu factura ... .. /31.12.2020”.*

Organele de inspecție fiscală, bazat pe faptul că în răspunsul formulat reprezentantul legal al X SRL Timișoara nu face nicio precizare cu privire la ajustarea dreptului de deductibilitate sau refacturarea acestor servicii către clientul final F SRL Timișoara societatea afiliată (în calitate atât de furnizor, cât și de client), respectiv că nu a prezentat în anexa la Nota explicativă niciun document justificativ ca să probeze utilizarea acestor servicii în scopul obținerii de venituri impozabile și operațiuni taxabile așa cum este prevăzut la art. 297 alin. (4) lit a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, au respins dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei.

Suplimentar, analizând marja de profit menționată de către societatea supusă inspecției fiscale în relația cu clientul L SRL Timișoara (societate afiliată) în cadrul contractului încheiat între părți (2%), organele de inspecție fiscală au precizat faptul că petenta X SRL Timișoara înregistrează pierderi de exploatare din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, subliniind că în anul 2018 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara este în sumă de ... lei, cu o marjă de profit de minus 20,33%.

3) Analizând documentele de evidență financiar contabilă prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2018 aceasta a înregistrat factura de achiziție nr. ... .. /21.12.2018, în valoare de ... ,09 lei (înregistrată în contabilitate direct pe cheltuieli prin contul 628 “Alte cheltuieli cu

servicii terți”) și o TVA de ... ,16 lei, factură emisă de către F SRL Timișoara (societate afiliată) reprezentând “servicii agricole aplicare amendamente conform anexa” (anexa nr. 4 la RIF).

Această factură are în anexă o situație privind diferențe de materiale “... - amendamente + wigor aplicate pe culturile anului agricol 2017-2018”, pentru cultura de grâu pe o suprafață de 395 ha și ovăz + mazăre pe o suprafață de 97 ha, utilizate conform bonurilor de consum aferente perioadei 10.09.2017 - 03.10.2017 (combustibil și materiale), culturi situate pe raza com. ... și ... , jud. Timiș.

Având în vedere constatările din RIF F-TM 1.../07.03.2019, întocmit pentru această perioadă, precum și informațiile înscrise în contractele nr. ... /29.06.2018 și ..../29.06.2018, încheiate între X SRL Timișoara și F SRL Timișoara (societate afiliată), organele de inspecție fiscală au reținut că petenta a vândut în luna iulie 2018 producțiile obținute la culturile de grâu, ovăz și mazăre, către același partener afiliat, F SRL Timișoara (societatea ce deține atât calitatea de prestator, cât și de client/beneficiar final).

În ceea ce privește valoarea de vânzare a culturilor de grâu, ovăz și mazăre, organele de inspecție fiscală au reținut că tot în cuprinsul acestor documente se precizează faptul că “valoarea de vânzare a fost stabilită la prețul de cost al culturii respective, înregistrat în evidența contabilă (cont 331. analitic grâu ... ), la care se adaugă o cotă de 2%”, aspect care nu se respectă în fapt, deși petenta înregistrează în anul 2018 o marjă de profit de minus 20,33 %.

Conform RIF nr. F-TM .../30.03.2021, rezultă că reprezentantului legal al X SRL i-a fost luată o Notă explicativă în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), la întrebarea nr.3 solicitându-i-se motivele care au generat această facturare cu întârziere, precum și explicații privind motivul sau raționamentul financiar contabil și fiscal pentru care a mai fost emisă această factură, pentru diferența de materiale, din luna decembrie 2018 de către prestatorul/furnizorul F SRL Timișoara (persoană afiliată) către clientul X SRL Timișoara, având în vedere că la data de 31.12.2018 producția obținută pentru culturile de ovăz și mazăre, erau deja vândută către clientul F SRL Timișoara (persoana afiliată) din luna iulie 2018.

De asemenea, reprezentantul legal al petentei a mai fost întrebat dacă aferent acestei achiziții de servicii pentru care s-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, societatea X SRL Timișoara a emis o altă factură de vânzare către clientul F SRL (suplimentar), prin care să se procedeze la refacturarea acestor cheltuieli și să se colecteze TVA aferentă, proprietarului de drept al culturii la data emiterii facturii nr. ... .. /21.12.2018, respectiv F SRL în conformitate cu prevederile art. 270 și 271 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv dacă s-a procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA dedusă în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 304, alin. (1), lit a) - c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau dacă s-a procedat la aplicarea prevederilor privind autofacturarea conform art. 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Reprezentantul legal al petentei, d-na ... .. , a precizat următoarele:

“Situație similară cu cea de la înrebarea nr.1. În acest caz s-a preluat partea de calciu remanentă în sol numai pentru 8.5 ha parte din cele 395 ha cultivate la ... . (deL ii pe anexă la factura ... .. /21.12.2018). Valoarea acestui calciu este de ... .47 lei pentru ... și 74.62 lei pentru ... . Aceste costuri au fost alocate pe culturile de Răpiță 18-19 ... și Răpiță 18-19 ... ”.

În considerarea acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au concluzionat că petenta nu face nicio precizare cu privire la ajustarea dreptului de deductibilitate sau refacturarea acestor servicii către clientul final (F SRL Timișoara societatea afiliată în calitate atât de furnizor, cât și de client) și nu a prezentat în anexa la Nota explicativă niciun document justificativ ca să probeze utilizarea acestor servicii în scopul obținerii

de venituri impozabile și operațiuni taxabile așa cum este prevăzut la art. 297, alin. (4), lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motiv pentru care s-a respins dreptul de deducere pentru TVA în suma de ... lei.

Suplimentar, organele de control au reiterat faptul că în ceea ce privește marja de profit menționată de către petentă în relația cu clientul L SRL Timișoara (societate afiliată) în cadrul contractului încheiat între părți (2%), din verificările efectuate a rezultat că petenta înregistrează pierderi de exploatare din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, iar în anul 2018 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara este în sumă de ... lei, cu o marjă de profit de minus 20,33%.

4) Analizând documentele de evidență financiar contabilă prezentate de petentă, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în luna decembrie 2019 aceasta a înregistrat factura de achiziție nr. ... /31.12.2019 emisa de F SRL (societate afiliată), în valoare de ... lei și TVA dedusă de ... lei (anexa nr.4 la RIF), reprezentând diferență materiale pentru cultura de grâu 2018-2019 - ... , ogor 2019-2020 - ... și ... , orzoaică anul agricol 2018-2019 ... , Ovăz - 2018-2019 - ... , răpiță - 2018-2019 - ... , răpita - 2018-2019 - ... .

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că această factură are anexată o situație privind diferențe de preț la diverse materiale (bromakol, daskor, siarczan, amoniu, sămânță de orzoaică Kango 1.300 kg etc.), materiale pentru care este menționată în această situație, un singur bon de consum nr. BC nr. ... /31.12.2019 aferent tuturor materialelor facturate ca și diferență. Suprafața de teren pe care s-au utilizat aceste materiale este identică la fiecare cultură în parte, respectiv 56 hectare.

Cu privire la producțiile obținute pentru culturile de grâu de primăvară, orzoaică de primăvară, ovăz și răpiță, menționate mai sus, organele de control au constatat că petenta a vândut în luna iulie 2019 în baza facturilor nr. .... /15.07.2019, nr. .... /31.07.2019, nr. .... /23.07.2019, nr. .... /31.07.2019 emise către clienții F SRL (societate afiliată, facturile nr. ...., ..., ..., aceeași societate care deține și calitatea de furnizor de bunuri și servicii) și firma S SRL (factura nr.8).

Din analiza elementelor înscrise în anexa facturii nr. ... /31.12.2019, prezentată de societate, (centralizare bonul de consum nr. ... /31,12.2019), organele de inspecție fiscală au reținut faptul că acesta este întocmit în luna decembrie 2019, dată la care serviciile agricole nu au fost efectuate, iar culturile nu mai erau la data de 31.12.2019 în proprietatea societății X SRL, ci erau deja în proprietatea firmelor F SRL - Timișoara (societate afiliată) și S SRL.

În aceste condiții, reprezentantului petentei, i-a fost luată Nota explicativă din data de 03.03.2021 (anexa nr.5 la RIF), cu privire la factura de achiziție nr. ... /31.12.2019 emisă de F SRL (persoană afiliată), în baza căreia a fost exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, în condițiile în care la data exercitării posibilității dreptului de deducere, petenta vânduse (în luna iulie 2019), toate aceste producții agricole către F SRL (societate afiliată - facturile nr. .... /15.07.2019; nr. .... /23.07.2019 și nr. .... /31.07.2019) și către S SRL (factura nr. .... /31.07.2019).

În răspunsul reprezentantului legal al X SRL, d-na ... , la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă din data de 03.03.2021 (anexa nr. 5 la RIF) se precizează că:

*"În anul 2019 societatea a avut culturi agricole de răpiță, grâu toamnă, orzoaică și ovăz ... culturile au fost realizate ... de prestatorul F SRL.... care a pus la dispoziția beneficiarului SC X SRL materialele necesare la realizarea culturii....Toate aceste elemente s-au facturat pe măsură ce au fost realizate."*

Totodată, în răspunsul formulat aceasta mai precizează faptul că *"la sfârșitul anului 2019, cu ocazia inventarierii anuale, SC F SRL a realizat că o parte din*

*materialele folosite pentru culturile beneficiarilor nu au fost facturate, s-a făcut o analiză a lucrărilor efectuate pe parcursul existenței culturilor, s-a descărcat gestiunea prestatorului (31.12.2019), și s-au refacturat diferențele de materiale aplicate culturilor și nefacturate la momentul aplicării. Astfel ca prin factura ... .. din data de 31.12.2019, prestatorul SC F SRL refacturează diferențele de materiale folosite la realizarea culturilor recoltate și valorificate în anul 2019 de către beneficiarul SC X SRL. Aceste cheltuieli au fost contabilizate ca și costuri ale culturilor respective...."*

Anexat la Nota explicativă din 03.03.2021 a fost prezentată o Situație cu diferențe materiale necuprinse în facturile anterioare de servicii agricole în care se face referire la Bonul de consum nr.... /31.12.2019, precum și câteva fișe tehnologice pentru unele produse ce figurează folosite în tratamentul culturilor agricole, însă organele de control au precizat din analiza acestor fișe tehnologice nu reiese cu exactitate dacă aceste produse au fost utilizate pentru X SRL Timișoara, în scopul realizării de operațiuni taxabile prevăzute la art. 297, alin. (4) lit a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal de către aceasta din urmă sau pentru un alt beneficiar.

Referitor la factura nr. ... .. din data de 31.12.2019, emisă de F SRL în valoare de ... lei și TVA dedusă de ... lei, organele de control au precizat că pentru diferențele de materiale aferente pozițiilor "ogor 2019-2020 pe locațiile ... si ... " cu TVA deductibilă de 24,51 lei nu s-a respins dreptul de deducere a taxei.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au calculat diferența de TVA aferentă materialelor cuprinse în factura nr. ... .. /31.12.2019, pentru "culturile anului 2018-2019", vândute de SC X SRL în luna iulie 2019, respectiv ... ,42 lei (... ,93lei - ..... lei), neacordând dreptul de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

În ceea ce privește marja de profit indicată de către societatea supusă inspecției fiscale si L SRL Timișoara, în cadrul contractelor încheiate între părți (2%), organele de control au constatat că petenta X SRL Timișoara înregistrează pierderi de exploatare din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, în anul 2019 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara fiind în sumă de ... lei, cu o marjă de profit de minus 24,12%.

În sinteză, în ceea ce privește **TVA deductibilă**, organele de control au stabilit că petenta nu îndeplinește condițiile de deductibilitate fiscală pentru TVA în sumă totală de ... lei (... lei + ... lei + ... lei + 7.638 lei) - punctele A1 - A4, prezentate supra.

**B. Referitor la analiza TVA colectată efectuată de organele de inspecție fiscală, s-a constatat următoarea deficiență:**

Din analiza documentelor de evidență financiar contabilă prezentate de societatea X SRL Timișoara, organele de control au constatat faptul ca în luna martie 2019 aceasta a înregistrat în evidența contabilă factura de livrare nr. ... .. /29.03.2019, în valoare de ... ,68 lei cu o TVA colectată de ... ,42 lei, prin care se vinde "ogor 2019, locația ... conform anexa" pentru o suprafață de teren de 217,29 ha, către clientul L SRL - București (societate afiliată). S-a constatat totodată că prin această vânzare X SRL Timișoara, renunță la terenul în suprafață de 217 ha (în luna martie 2019), arendat în baza contractului nr. .../27.03.2014 de la L SRL București (persoană afiliată), înregistrând veniturile și TVA aferentă materialelor și serviciilor efectuate în perioada precedentă.

În ceea ce privește valoarea de vânzare a ogorului în suprafață de 217 ha, petenta a înregistrat în evidența contabilă (cont 331.69 analitic ogor 19 ... ), la care se adaugă o cota de 2%", deși petenta conform constatărilor inspecției fiscale înregistrează în anul 2019 o marjă de profit de minus 24,12 %.

Ulterior, în luna decembrie 2019, din analiza documentelor financiar contabile prezentate de societatea X SRL Timișoara, organele de inspecție fiscală au constatat că aceasta a înregistrat în evidența contabilă factura de livrare nr. .... /31.12.2019 în valoare totală de ... ,87 lei cu o TVA colectată de ... ,94 lei reprezentând „servicii agricole aplicare fertilizatori ... , an agricol 16-17,17-18,18-19 și stornare parțială factura ... .. /29.03.2019 conform anexa” către clientul L SRL București (societate afiliată).

Din analiza elementelor înscrise în anexa facturii nr. ... .. /31.12.2019, prezentată de petentă, (balanța de nutriție ...2019 locația ... ), organele de control au reținut faptul că aceasta este întocmită în luna decembrie 2019, dată la care terenul (ogor) în suprafață de 217 ha din loc. ... , jud. Timiș, era deja restituit încă din luna martie 2019, proprietarului L SRL București (societate afiliată).

Având în vedere cele constatate, respectiv data emiterii facturii (31.12.2019) și a situației anexe, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare reprezentatului X SRL Timișoara, d-nei ... .. , prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), cu privire la factura de livrare nr. ... .. /31.12.2019 emisă de X SRL Timișoara, clientului L SRL București (societate afiliată), în baza căreia s-a stornat de către petentă o TVA colectată în sumă de ... lei, în condițiile în care la data stornării TVA colectată, în baza acestei facturi, petenta renunțase la arenda terenului în suprafață de 217 ha (contract de arenda reziliat în luna martie 2019).

Astfel, prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), la întrebarea nr.6 reprezentantul legal al petentei a fost întrebat, ce reprezintă stornarea parțială a facturii nr. ... .. /29.03.2019 conform anexă, cu valoarea de -... ,981ei și o TVA de - ... ,521ei, cu precizarea motivului acestei stornări însoțit de documente justificative.

În răspunsul formulat de reprezentantul legal al X SRL, d-na ... .. , la întrebarea nr. 6 din Nota explicativă din data de 11.03.2021, aceasta precizează faptul că:

*”În factura la care se face referire, respectiv ... .. /31.12.2019 emisă de X SRL, către SC L SRL, se stornează valoare de ... ,98 lei cu TVA de ... ,52 lei, valoare care reprezintă o corecție la facturile de vânzare emise de X SRL către L SRL și anume factura ... .. /21.12.2018 și factura ... .. /29.03.2019. Se poate observa cu ușurință acest fapt în anexe la facturile mai sus menționate. Facturile împreună cu anexele lor, anexe pe care s-a marcat elementele stornate, sunt atașate ca anexă la întrebarea nr.6”.*

Din analiza răspunsului dat și a documentelor anexate, respectiv facturile nr. ... .. /21.12.2018 și nr. ... .. /29.03.2019, respectiv a anexelor aferente, organele de control au constatat că:

- factura nr. ... .. /21.12.2018, reprezintă “servicii agricole aplicare amendamente conform anexă”, anexa intitulată “X - amendamente aplicate pe culturile anului agricol 2018-2019, în anul 2018” din care rezultă că petenta a facturat aceste cheltuieli în baza unor bonuri de consum emise în luna august 2018 (perioadă verificată de controlul precedent);

- factura nr. ... .. /29.03.2019, reprezintă “vânzare ogor 2019 locația ... conform anexa”, anexă intitulată Ogor 20 ... SC X SRL”, anexa care pe lângă combustibili și substanțe de fertilizat/ierbicidat cuprinde și 36.360 kg sămânță mazăre și 27.138 kg sămânță ovăz.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit că la data vânzării ogorului în suprafață de 217 ha - ... , petenta nu evidențiază în notele contabile fiecare operațiune în parte la momentul efectuării lor, fiind înregistrate aleatoriu operațiuni în contul 331 - producția în curs, neexistând o evidență clară între valoare la preț de înregistrare a producției agricole intrate în gestiune la momentul efectuării operațiunilor și vânzarea producției agricole, respectiv a culturilor (în picioare) și a ogoarelor.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au concluzionat că din răspunsul și anexele prezentate la întrebarea nr.6, petenta nu prezintă amănunțit, starea de fapt fiscală în ceea ce privește stornarea parțială a facturii nr. ... /29.03.2019 în valoare de -... lei cu -... ,52 lei TVA aferentă (anexa nr.4 la RIF), pentru serviciile facturate către L SRL, nefiind respectate prevederile art 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motive pentru care s-a stabilit că petenta nu justifică stornarea TVA colectată în sumă de "-... lei" nefiind respectate prevederile art.287 alin. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

Învederăm că raportat la susținerile petentei din contestația formulată referitoare la noțiunea de "*balanță de nutrienți*" în lipsa indicării unei norme legale care să o reglementeze și având în vedere că la dosarul cauzei au fost depuse doar facturi și anexe prin care se facturează această balanță de nutrienți (fără indicarea modului de calcul a acestei balențe de nutrienți, respectiv a modalității la care s-a ajuns la înregistrarea în evidența financiar contabilă a petentei a acestor valori) în baza cărora petenta și-a exercitat exercitarea dreptului de deducere a TVA, DGRPP Timișoara, în considerarea art. 69 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu adresele nr. TMR\_DGR ... /12.08.2021 și nr. TMR\_DGR ... /06.10.2021 a solicitat Direcției pentru Agricultură Județeană Timiș, raportat la atribuțiile acestei instituții în domeniul agricol reglementate la art. 5 alin. (1) din HG nr. 860 din 16 noiembrie 2016 privind organizarea, funcționarea și stabilirea atribuțiilor direcțiilor pentru agricultură județene și a municipiului București, exprimarea unui punct de vedere în legătură cu sarea de fapt fiscală identificată la petenta X SRL.

În condițiile în care până la data prezentei, Direcția pentru Agricultură Județeană Timiș nu a comunicat punctul său de vedere solicitat, 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 legătură cu soluționarea cererilor într-un termen rezonabil, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara va proceda la soluționarea contestației, în condițiile legii, conform documentelor existente la dosarul cauzei raportat la susținerile părților - conform art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală.

#### **III.a) Referitor la TVA în sumă de:**

- ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... /21.12.2018, bază factură ... lei + TVA de ... lei și

- ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... /21.12.2018, bază factură ... lei + TVA de ... lei,

***Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.***

În fapt, petenta a înregistrat în evidența sa financiar - contabilă facturile nr. ... /21.12.2018, bază factură ... lei + TVA de ... lei, și nr. ... /21.12.2018, bază

factură ... lei + TVA de ... lei, emise de firma F SRL Timișoara, societate afiliată petentei, petenta achiziționând conform explicației înscrisă în cele două *facturi „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”*.

Totodată, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA înscrisă în factura nr. ... .. /21.12.2018 pentru TVA în sumă de ... lei și respectiv în factura nr. ... .. /21.12.2018 pentru TVA în sumă de ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, organele de control au constatat că cele două facturi în cauză pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în luna decembrie 2018, sunt aferente producției obținute pe terenuri agricole situate pe raza com. ... și ... din jud. Timiș reprezentând în fapt achiziția unor servicii, respectiv *„servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”* care, conform susținerilor petentei, au fost utilizate în procesul agricol constând în obținerea culturii de grâu (locația ... ) și obținerea culturilor de ovăz și mazăre (locația ... ), constatând că la data la care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA - decembrie 2018, producțiile erau vândute, încă din luna iulie 2018 - bazat pe constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. F-TM .../07.03.2019, anterior celui care face obiectul contestației.

Deoarece Nota explicativă luată reprezentantului legal al petentei nu a fost în măsură să clarifice această stare de fapt, nefiind prezentate nici documente justificative care să demonstreze legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA după șase luni de la data vânzării producțiilor, organele de inspecție fiscală au refuzat petentei exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de *„servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”* nr. ... .. /21.12.2018, respectiv a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de *„servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”* nr. ... .. /21.12.2018.

Prin contestația formulată petenta își prezintă argumentația pornind de la explicitarea noțiunii de *"balanță de nutrienți"* având ca efect principal remanența în sol a unor substanțe care urmează a deservi producțiile viitoare, facturile emise în luna decembrie de firma F SRL Timișoara, conținând partea din balanța de nutrienți care a fost utilizată pentru producțiile de grâu și respectiv ovăz și mazăre, vândute în luna iunie 2018.

Suplimentar, în continuarea acestui raționament, petenta arată că a refacturat aceste cheltuieli proprietarului terenului - firma L SRL, deoarece petenta nu mai poate beneficia de nutrienții din sol, contractele de arendă fiind reziliate și ca urmare nu mai poate realiza culturi agricole pe terenurile respective, astfel:

- la data de 31.12.2019, cu factura ... .. /31.12.2019, către proprietarul terenului respectiv L SRL - aferent locației ... , Timiș;

- la data de 31.12.2019, cu factura ... /31.12.2020, către proprietarul terenului respectiv L SRL - aferent locației ... , Timiș.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*„ART. 297 (...)*

*(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*

(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;”

De asemenea, sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„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. (...)

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal (...)

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

Având în vedere prevederile legale de 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.**

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

**Din documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației urmează a analiza cronologia evenimentelor derulate în cadrul activității petentei raportat la susținerile părților, la normele legale incidente**

și la documentele existente la dosarul cauzei conform art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală, reținându-se următoarele:

**Referitor la locația ... - TIMIȘ:**

Societatea petentă X SRL, în calitate de arendaș, a încheiat **contractele de arendă nr. .../27.03.2014 și nr. .../23.04.2014** cu firma L - afiliată petentei, în calitate de arendator, în baza cărora a fost înființată cultura de grâu toamnă 2017 - 2018 pe o suprafață de 395 ha situate în localitatea ... , jud. Timiș.

Din analiza celor două contracte de arendă, redăm mai jos două clauze similare în ambele contracte, astfel la cap. VI "**Drepturile și obligațiile părților**", la art. 7 care reglementează drepturile și obligațiile Arendașului sunt prevăzute următoarele:

*„c) să mențină potențialul de producție și să nu degradeze terenul arendat;*

*(...)*

*i) la încetarea contractului, are obligația de a restitui terenul arendat în starea în care l-a primit de la Arendator;”*

Pentru înființarea culturii, între X SRL, în calitate de beneficiar, și persoana juridică afiliată petentei F SRL (...), în calitate de prestator, au fost încheiate **contractele de prestări servicii nr.../01.11.2013** (pentru perioada 01.11.2013-31.12.2018) și **nr. .../21.12.2018** (perioadă nedeterminată începând cu 01.01.2019). Referitor la contractul nr. .../21.12.2018 învederăm că acest număr a fost indicat de petentă în contestația formulată - fila 2 din contestație, însă **nu se regăsește la dosarul cauzei**, aici fiind depus doar contractul nr. ... /21.12.2018 conform enumerării făcute de petentă a documentelor anexate contestației - filele 25 - 26 din contestație, motiv pentru care organul competent în soluționarea contestației va considera referirea la contractul nr. .../21.12.2018 drept o eroare materială, **analiza realizată în prezenta decizie având în vedere contractul nr. ... /21.12.2018.**

Contractul de prestări servicii nr.../01.11.2013 are ca obiect prestarea unor servicii conform Anexei nr. 1 de către prestator (... ) în schimbul unui preț plătit de beneficiar (X SRL). Acest contract a suferit o serie de modificări, motiv pentru care părțile contractante au încheiat mai multe Acte adiționale, dintre care amintim **Actul adițional la Contractul de prestări servicii nr.../01.11.2013** încheiat la data de **01.09.2018**, prin care părțile au convenit "*facturarea balanței de nutrienți, microelemente și calciu, materiale care s-au administrat pe terenurile din cadrul exploatărilor agricole începând cu anul 2017 și pe parcursul anului 2018.*"

Părțile mai stipulează că, în funcție de cantitățile aplicate în anul agricol, respectiv nutrienții aplicați vor fi tratați diferit în funcție de calculația făcută astfel:

*"- Se va calcula cantitatea de substanță activă din elementele aplicate ca și nutrienți pe terenurile respective;*

*- Se va stabili în funcție producția obținută la hectar cât anume s-a consumat din aceste substanțe active pentru cultura obținută pe terenul respectiv, valoarea acestora fiind recunoscută ca și cost al culturii respective;*

*- Excedentul de nutrienți se va reporta pentru culturile următoare, astfel că dacă terenul respectiv intră în exploatare la o altă firmă decât cea în care s-au aplicat aceste elemente, balanța deschisă a nutrienților se va factura firmei care este în posesia terenului, conform contractelor de arendă sau contractelor de proprietate a terenului, firma care este Beneficiarul culturilor respective.*

*Acest principiu se aplică și pentru aplicarea de calciu și microelemente terenurilor Agricole aflate în exploatare."*

La cap. IV. "**Plata prețului și modalitățile de plată**", la art. 9 din Contractul de prestări servicii nr.../01.11.2013 se stipulează:

„Clientul este de acord să plătească prestatorului contravaloarea serviciilor, tarifele aplicabile fiind stabilite pe ha lucrat și vor cuprinde manopera și materialele efectiv consumate (...)

Prestatorul va transmite beneficiarului o listă cu serviciile prestate și suma de plată. Beneficiarul se obligă să plătească prestatorului contravaloarea serviciilor prestate, în baza facturii emise de aceasta, prin ordin de plată.

Plata se va face în termen de 40 de zile de la emiterea facturii."

De asemenea, unul din drepturile beneficiarului (X SRL) este conform art. 6 lit. b) din Contractul de prestări servicii nr.../01.11.2013 și de a fi "informat cu toate demersurile întreprinse de prestator în executarea contractului".

Contractul de prestări servicii nr. ... /21.12.2018 este încheiat între F SRL (... ), în calitate de prestator, și beneficiarii A SRL și X SRL, durata contractului fiind nedeterminată, începând din 01.01.2019.

Vânzarea culturii pe picior Grâu 17-18 ... a avut la bază **contractul de vânzare - cumpărare nr..../29.06.2018** încheiat între X SRL, în calitate de Vânzător, și F SRL, în calitate de cumpărător, contract nedepus la dosarul cauzei, dar avut în vedere la inspecția fiscală precedentă, finalizată prin încheierea RIF nr. F-TM 1.../07.03.2019, **prețul de vânzare fiind stabilit la prețul de cost al culturii înregistrat în evidența contabilă (cont 331. analitic grâu ... ), la care se adaugă o cotă de 2%**; de asemenea, în contestația formulată petenta face referire la acest contract de vânzare - cumpărare.

#### **Referitor la locația ... - TIMIȘ:**

Societatea petentă X SRL, în calitate de arendaș, a încheiat **contractul de arendă nr.../17.04.2018** cu firma L - afiliată petentei, în calitate de arendator, în baza cărora au fost înființate culturile de ovăz și mazăre pe terenuri agricole aparținând comunei ... , jud. Timiș.

Pentru înființarea culturilor de ovăz și mazăre, între X SRL, în calitate de beneficiar, și F SRL (... ), în calitate de prestator, a fost încheiat **contractul de prestări servicii nr.../01.11.2013** - analizat în cele ce preced.

Vânzarea culturilor pe picior de ovăz și mazăre a avut la bază **contractul de vânzare - cumpărare nr... /29.06.2018** încheiat între X - Vânzătoare și F - cumpărătoare. Prețul culturii vândute reprezintă costurile cumulate pe fiecare cultură în parte la care s-a adăugat o cotă de 2%, fiind astfel emise facturile:

- factura ... /02.07.2018 în valoare de ... ,6 lei (baza ... ,96 +... ,64 lei TVA) pentru cultura de ovăz 2018 ... și

- factura ... /02.07.2018 în valoare de ... ,63 (baza ... ,81 +... ,82 lei TVA) pentru cultura de mazăre 2018 ... .

Astfel, în ambele locații ... și ... , producțiile agricole au fost obținute prin încheierea aceluiași tipuri de contracte, toate **contractele fiind încheiate exclusiv cu persoane juridice afiliate**.

Așa cum rezultă din starea de fapt fiscală și din documentele prezentate, petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... /21.12.2018, respectiv a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... /21.12.2018, după aproximativ 6 (șase) luni de la data vânzării "pe picior" a producțiilor agricole în cauză.

Învederăm că legiuitorul român a stipulat la art. 319 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal faptul că persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator

al taxei, faptul generator intervenind la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor.

Or, petenta în baza contractelor de vânzare - cumpărare nr..../29.06.2018 și nr. ... /29.06.2018 încheiate între X SRL, în calitate de Vanzător, și F SRL, în calitate de cumpărător, a vândut producțiile de grâu, ovăz și mazăre afiliatei sale la prețul la care au achiesat părțile - costul de producție + 2%.

Motivul pe care petenta îl invocă drept argument pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA înscrisă în cele două facturi emise de F SRL în decembrie 2018, reprezentând „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”, îl reprezintă modul în care balanța de nutrienți influențează recolta obținută, respectiv recoltele viitoare prin absorția de către acestea a diferenței de substanțe care rămân în sol - descris în contestația formulată și preluat la cap. I.1 al prezentei, nu poate fi luat în considerare pentru motivele expuse mai jos:

- deși petenta definește sintagma „balanța de nutrienți”, nu indică nicio normă legală, opozabilă *erga omnes*, care să reglementeze astfel practica adoptată de societatea petentă și de afiliata acesteia prin încheierea Actului adițional la contractul de prestări servicii nr. .../01.11.2013 încheiat la 01.09.2018, de a achita contravaloarea balanței de nutrienți, doar în această situație existând posibilitatea ca atât în sarcina contribuabililor, cât și în sarcina autorităților statului, să fie reglementată și o conduită care se impune a fi respectată;

- petenta nu deține nici un document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme posibilitatea utilizării unei balanțe de nutrienți, modul de calcul al acesteia în concret (nu prin simpla enumerare în anexele la facturile emise în decembrie 2018), termenul în care ar exista posibilitatea efectuării acestei balanțe de nutrienți, dacă există o instituție/organism abilitat în acest sens care să confere legitimitate informațiilor cuprinse în balanța de nutrienți etc;

- nu este indicată nicio normă legală sau doctrinară care să confirme că balanța se nutrienți se poate calcula strict raportat la producția obținută - în condițiile în care producția este influențată și de alți factori: sol, condiții climatice, precipitații etc.; la dosarul cazei nu se regăsește niciun document sau vreo trimitere la un document (spre exemplu, analize de sol, anterior înființării culturii și ulterior recoltării cerealelor, în vederea demonstrării în mod precis a modului de calcul al balanței de nutrienți, expertize emise de autoritate competent sau expert în domeniul agricol etc);

- nu este explicat nici faptic, nici legal, motivul pentru care balanța de nutrienți este facturată după aproximativ șase luni de la vânzarea recoltelor în cauză, nefiind respectate astfel prevederile art. 319 din Legea nr. 207/2015 privind Codul fiscal.

Învederăm petentei că persoanele juridice din România au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității.

Înregistrările din contabilitate au la bază documente justificative, aspect reglementat la art. 6 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, care stipulează:

„ART. 6

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

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

Or, așa cum rezultă din cele ce preced anexele la facturile nr. ... .. /21.12.2018 și nr. ... .. /21.12.2018 emise de societatea afiliată petentei, firma F SRL, conținând o situație privind diferențe de materiale (NPK 15+15, MAP 12-52, nitrocalcar, clorura de potasiu etc.) nu demonstrează îndeplinirea condiției de fond a exercitării dreptului de deducere a TVA și anume că sunt în folosul operațiunilor sale taxabile conform art. 297 alin. 4 lit. a Cod fiscal, respectiv producțiilor obținute pe terenurile situate în locațiile ... și ... , jud. Timiș, de grâu, ovăz și mazăre, vândute pe picior conform contractelor de vânzare - cumpărare nr...../29.06.2018 și nr. ... /29.06.2018 încheiate între X SRL, în calitate de Vanzător, și F SRL, în calitate de cumpărător, la prețul la care au achiesat părțile - **prețul de cost al culturii respective înregistrat în evidența contabilă (cont 331), la care se adaugă o cotă de 2%.**

Raportându-ne la contestația formulată rezultă că prestatorul depune toate diligențele pentru înființarea și gestionarea culturilor solicitate de Beneficiar. De asemenea, petenta arată că serviciile făcute de Prestator sunt „servicii la cheie”, acestea incluzând pe lângă serviciile agricole necesare înființării și gestionării culturilor, și materialele corespunzătoare fiecărui tip de cultură în parte.

În ceea ce privește afirmația petentei că pe măsura realizării diferitelor etape vis-a-vis de cultura respectivă, Prestatorul facturează serviciile respective împreună cu materialele aferente, subliniem că aceasta vine în contradicție cu facturarea după jumătate de an a unor servicii + balanța de nutrienți (facturile nr. ... .. /21.12.2018 și nr. ... .. /21.12.2018 în baza cărora și-a exercitat dreptul de deducere a TVA), ridicându-se problema dacă prețul încasat de petentă din vânzarea recoltei pe picior este cel corect, conținând toate costurile și evident procentul de 2% aplicat tuturor costurilor.

Ca o paranteză, învederăm petentei existența **Legii nr. 103 din 8 mai 2018** pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 81/2017 privind modificarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 12/2006 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței pe filiera cerealelor și a produselor procesate din cereale care stipulează:

*”3. La articolul 1 punctul 2, alineatul (2) al articolului 3 se modifică și va avea următorul cuprins:*

*(2) **Vânzarea cerealelor de către producătorii agricoli persoane fizice sau juridice, pe piața internă sau la export, se realizează pe baza contractelor de vânzare, al căror model se aprobă prin ordin al ministrului agriculturii și dezvoltării rurale, la propunerea OIPCOPD, și a facturilor emise potrivit legii, iar în cazul persoanelor fizice care nu au obligația emiterii facturilor și desfășoară activități economice potrivit prevederilor Legii nr. 145/2014 pentru stabilirea unor măsuri de reglementare a pieței produselor din sectorul agricol, cu modificările și completările ulterioare, a documentelor de valorificare reglementate de această lege, cu respectarea prevederilor art. 12 alin. (1).**”*

asa cum am arătat contractele de vânzare a grâului și ovăzului nefiind depuse în probațiune, însă rezultând că legiuitorul a reglementat această piață, vânzarea producției pe picior fiind o decizie internă a petentei care are implicații doar în măsura în care generează exercitarea (ulterioară operațiunii de vânzare a cerealelor) dreptului de deducere a TVA, situație în care organele de inspecție fiscală au dreptul de a aprecia starea de fapt fiscală raportat la documentele și mijloacele de probă prezentate de petentă în concordanță evidența financiar contabilă a petentei.

Învederăm că inspecția fiscală a reliefat faptul că referitor la marja de profit menționată de către societatea petentă în relația cu clientul L SRL Timișoara (societate

afiliată) în cadrul contractului încheiat între părți (2%), organele de inspecție fiscală au precizat faptul că petenta X SRL Timișoara înregistrează pierderi de exploatare din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, subliniind că în anul 2018 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara este în sumă de ... lei, cu o marja de profit de minus 20,33%.

Astfel, X SRL Timișoara a vândut în luna iulie 2018 producția obținută la culturile de grâu, ovăz și mază conform documentelor prezentate (stare de fapt confirmată și de controlul precedent, conform celor menționate în raportul de inspecție fiscală nr. F-TM 1.../07.03.2019) și deși X SRL, precizează faptul că vânzarea către F SRL (societate afiliată), se realizează prin aplicarea unei marje de profit de 2%, în fapt vânzarea este sub costul de producție, motiv pentru care petenta înregistrează marja de profit negativă.

De altfel, inclusiv din analiza evoluției cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar cuprinsă în RIF F-TM .../30.03.2021, rezultă că în perioada 2016 - 2019, singurul an în care petenta a înregistrat profit net de ... lei la o cifră de afaceri de ... lei, în ceilalți ani, deși a realizat o cifră de afaceri cuprinsă între ... lei - ... lei, a avut pierdere netă cuprinsă între ... lei - ... lei.

Subliniem totodată faptul că aceste diferențe de materiale aferente culturilor recoltate și vândute în luna iulie 2018, trebuiau facturate de către furnizor anterior vânzării realizate de X SRL, cel târziu până în data de 15 a lunii următoare prestării serviciilor conform prevederilor art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, astfel încât X SRL să poată cuprinde și aceste achiziții în facturile emise clientului (**client care este una și aceeași persoană cu furnizorul**) care a stabilit valorile balanței de nutrienți fără nici o bază legală și fără a se prevala de vreun document justificativ deși la art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

*„ART. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

În legătură cu afirmațiile petentei referitoare la locația ... , conform cărora rezultă fără niciun dubiu că *„s-au refacturat aceste cheltuieli, la proprietarul terenului - SC L SRL, s-a colectat TVA în valoare de ...,86 lei. Diferența de cheltuielă bază de ...,4 cu TVA ...,83 rămânând pe cheltuielile aferente Ogor 20 ... 19 conform fișa producție în curs 331.69 (fișa anexată la prezenta contestație”* astfel că, în opinia sa, achiziția de *„servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți”* înscrisă în factura nr. ... .. /21.12.2018, baza factura ... lei +TVA de ... lei, a fost făcută în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) Cod fiscal, fiind îndreptățită, în opinia sa, la exercitarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei, acestea nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației în considerarea următoarelor:

Așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, modul de lucru adoptat de petentă și afiliații săi, descris și explicat prin întocmirea balanței de nutrienți, nu are niciun suport legal, nefiind confirmat și permis de vreo dispoziție legală din domeniul agricol, la nivel european punându-se accentul pe exercitarea unui management durabil al terenurilor și implicit al mediului înconjurător, în cauză nefiind demonstrat dacă aportul

de nutrienți adus solului care să rămână în teren pe o perioadă de mai mulți ani este conform cerințelor europene din domeniul protejării mediului înconjurător; cu alte cuvinte, existând riscul ca parte din balanța de nutrienți să se infiltreze în mediul înconjurător (pânza freatică, spre exemplu) și în consecință să nu mai fie în folosul culturilor viitoare.

Învederăm că DGRFP Timișoara a solicitat Direcției pentru Agricultură Județeană Timiș (adresele nr. TMR\_DGR ... /12.08.2021 și TMR\_DGR ... /12.08.2021) clarificarea acestor aspecte tehnice, însă până la această dată nu a fost transmis niciun răspuns.

Pretenția petentei că a refacturat balanța de nutrienți proprietarului L SRL - indicând factura ... .. /31.12.2019 - nu poate fi luată în considerare în condițiile în care mecanismul "*balanței de nutrienți*" pe care îl invocă petenta nu are nicio bază legală nefiind acoperită de vreun document justificativ de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală (anexa la factură cuprinzând o situație de diferențe de materiale (NPK 15+15, MAP 12-52, nitrocalcar, clorura de potasiu etc.) al cărui coeficient nu este explicat în vreun fel și nici confirmat de vreo expertiză din domeniul agricol), iar organele de inspecție fiscală au stabilit că în anul 2018 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara este în sumă de ... lei, cu o marja de profit de minus 20,33%.

În mod similar, nici în cazul culturilor de ovăz și mazăre, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației emiterea facturii ... /31.12.2020 emisă de către L SRL.

De asemenea, facem trimitere la **jurisprudența constantă a Curții Europene de Justiție care impune obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.**

Astfel, în hotărârea dată în cazul **C-85/95 JR**, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că **distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA** (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 23 din cazul **C-110/94 Inzo**, se face trimitere la paragr. 24 din cazul **C-268/83 R**, unde Curtea a stabilit ca **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 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 activități taxabile.**

Se reține ca prevederile art.297 alin.4 lit.a și art.299 alin.1 lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal condiționează deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor persoanei impozabile de a le utiliza în folosul operațiunilor taxabile.

În același timp, contractarea unor bunuri și servicii și prezentarea facturilor emise nu pot asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere, persoana impozabila

interesată având obligația să prezinte, la cererea organelor fiscale, dovezi obiective care să demonstreze utilizarea acestora pentru operațiuni care dau drept de deducere.

Simpla contractare a unor bunuri și servicii de către o societate nu este suficientă pentru a demonstra realizarea de operațiuni taxabile, așa cum eronat susține contestatoarea, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 299 din Noul Cod fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să-și poată deduce imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor, de vreme ce are prevăzut în obiectul de activitate desfășurarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 297 alin. (4) din Noul Cod fiscal, care condiționează în mod evident deductibilitatea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege, prin folosirea sintagmei "*dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni (...).*"

Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să confirme legătura directă și imediată (aceasta fiind și rațiunea emiterii facturii conform art. 319 Cod fiscal, nu după aproape jumătate de an în baza unor argumentații privind balanța de nutrienți care nu au niciun suport legal) care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, respectiv ca scopul acestor achiziții să fie subordonat utilizării în folosul operațiunilor impozabile pentru care legea prevede drept de deducere.

Având în vedere cele reținute mai sus, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

*"(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."* coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../30.03.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... .. /21.12.2018 și TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare fertilizatori - contravaloare balanța nutrienți” nr. ... .. /21.12.2018.

**III.b) Referitor la TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare amendamente conform anexa” nr. ... .. /21.12.2018,** baza factura ... ,09 lei + TVA de ... ,16 lei, **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

În fapt, în luna decembrie 2018, petenta a înregistrat în evidența sa financiar contabilă factura de achiziție nr. ... .. /21.12.2018, în valoare de ... ,09 lei (înregistrată în contabilitate direct pe cheltuieli prin contul 628 “Alte cheltuieli cu servicii terți”) și o TVA de ... ,16 lei, factură emisă de către F SRL Timișoara (societate afiliată) reprezentând “servicii agricole aplicare amendamente conform anexa”, exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Această factură are în anexă o situație privind diferențe de materiale “... - amendamente + wigor aplicate pe culturile anului agricol 2017-2018”, pentru cultura de grâu pe o suprafață de 395 ha și ovăz + mazăre pe o suprafață de 97 ha, utilizate

conform bonurilor de consum aferente perioadei 10.09.2017 - 03.10.2017 (combustibil si materiale), culturi situate pe raza com. ... și ... , jud. Timiș.

Din verificările efectuate de inspecția fiscală, care a avut în vedere inclusiv constatările inspecției fiscale anterioare - finalizată prin RIF nr. F-TM 1.../07.03.2019, precum si din clauzele inserate de părți în contractele nr. ... /29.06.2018 și ..../29.06.2018, încheiate între X SRL - Timișoara și F SRL Timișoara (societate afiliată), a rezultat faptul că petenta a vândut în luna iulie 2018 producțiile obținute la culturile de grâu, ovăz și mazare, către același partener afiliat F SRL Timișoara (societatea ce deține atât calitatea de prestator, cât si cea de client/beneficiar final).

Raportat la aceste circumstanțe, respectiv faptul că producțiile de grâu, ovăz și mazare erau deja vândute și având în vedere că societatea petentă înregistrează în anul 2018 o marjă de profit de minus 20,33 %, organele de inspecție fiscală au stabilit că nu sunt respectate dispozițiile art. 297 alin. 4 lit. a) din Codul fiscal.

Prin contestația formulată, petenta arată în primul rând importanța aplicării amendamentelor în cauză în procesul agricol având efect în r... mentul producțiilor agricole (subliniind că amendamentele efectuate acoperă mai multe cicluri de producție), precum și faptul că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că suprafața de teren luată în arendă este mai mică decât suprafața care era în exploatarea agricolă a petentei, amendamentele fiind aplicate pe întreaga suprafață, nu doar pe terenul arendat; situația fiind similară ambelor locații ... și ... , jud. Timiș.

În drept, sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 297 (...)

*(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

*(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;”*

De asemenea, sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„ART. 6 Exeritarea dreptului de apreciere

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

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal (...)

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

Având în vedere prevederile legale de 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.**

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul ca bunurile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

**Starea de fapt fiscală a fost prezentată la pct. III.a) al prezentei decizii** în funcție de existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației, fiind redată cronologia evenimentelor derulate în cadrul activității petentei raportat la susținerilor părților, la normele legale incidente și la documentele existente la dosarul cauzei conform art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală, analiza având în vedere producțiile de grâu, ovăz și mazăre de pe raza localităților ... și ... , jud. Timiș, reluarea acesteia apărând ca redundantă.

Învederăm că între părți - societăți afiliate - au fost încheiate diferite tipuri de contracte: arendă, vânzare - cumpărare, prestări servicii.

Contractele de arendă au fost încheiate între X SRL, în calitate de arendaș, și L - afiliată petentei, în calitate de arendator.

Contractele de prestări servicii au fost încheiate între X SRL, în calitate de beneficiar, și persoana juridică afiliată petentei F SRL (...), în calitate de prestator.

Contractele de vânzare - cumpărare a culturilor pe picior au fost încheiate între X SRL, în calitate de vânzător, și persoana juridică afiliată petentei F SRL (...), în calitate de cumpărător.

Se observă astfel, că firma F SRL are atât calitatea de prestator al serviciilor stipulate în contractele de prestări servicii nr.../01.11.2013 (pentru perioada 01.11.2013-31.12.2018) și nr. .../21.12.2018 (perioadă nedeterminată începând cu 01.01.2019), cât și calitatea de cumpărător al producțiilor obținute - tipul vânzării fiind „pe picior” direct din câmp.

Una din condițiile contractelor de vânzare - cumpărare analizată în verificarea îndeplinirii condițiilor de deductibilitate este prețul agreat de părți. Se poate observa că nu s-a optat pentru vinderea/cumpărarea în schimbul unei sume exprese de bani, ci părțile au convenit ca prețul să fie determinabil, valoarea de vânzare fiind stabilită „*la prețul de cost al culturii respective, înregistrat în evidența contabilă (cont 331. analitic grâu ... ), la care se adaugă o cotă de 2%*”; în mod similar s-a stabilit prețul și pentru culturile de ovăz și mazăre.

Conform art. 1270 alin. (1) Cod civil „(1) *Contractul valabil încheiat are putere de lege între părțile contractante.*” astfel că vom analiza starea de fapt fiscală rezultată din documentele existente la dosarul cauzei, în vederea verificării respectării acestei norme legale:

- vânzarea producțiilor a avut loc în luna iulie 2018, având la bază **contractul de vânzare - cumpărare nr...../29.06.2018** (vânzarea culturii pe picior Grâu 17-18 ... ) și **contractul de vânzare - cumpărare nr.... /29.06.2018** (vânzarea culturilor pe picior de ovăz și mazăre ... );

- la data transferului dreptului de proprietate al culturilor vândute - iulie 2018, prețul era determinat în funcție de informațiile existente în evidența contabilă - cont 331 - la care s-a adăugat cota de 2%;

- facturarea unor diferențe de costuri (amendamente, în acest caz) ulterior transferului dreptului de proprietate conduce la premisa nerespectării prețului stabilit prin contractele de vânzare - cumpărare, petenta neprezentând nicio dovadă că acest cost a fost inclus în prețul de vânzare la care au achiesat părțile, la care să se adauge coeficientul de 2%.

Aceste aspecte conduc la concluzia că părțile nu și-au respectat propriile clauze, argumentația petentei referitoare la diferența dintre suprafața de teren luată în arendă și suprafața aflată în exploatarea agricolă a petentei, neavând nicio relevanță în condițiile în care a fost vândută întreaga recoltă; astfel susținerile petentei că și-a recuperat toate costurile pentru producțiile vândute pe picior, în cauză, în opinia sa, nefiind vorba de o marjă negativă de profit, nu sunt susținute prin documentele/contractele prezentate, respectiv prin conduita părților contractuale - firme afiliate - vis-a-vis de clauzele inserate în contractele încheiate.

Învederăm că deși un contract se încheie sub auspiciile Codului civil, în situația în care petenta pretinde exercitarea dreptului de deducere a TVA, analiza se face în conformitate cu legea specială care este legea fiscală - în speță, Codul fiscal.

În acest sens, facem trimitere la Decizia nr. 1109/2021 a Înaltei Curți de Casație și Justiție care statuează următoarele:

*„1.3.4. A patra critică se referă la înfrângerea de către prima instanță a principiului libertății de gestiune a agentului economic.*

*Înalta Curte reține neîntrunirea criticilor formulate, întrucât nedeductibilitatea serviciilor facturate de către C. nu a fost refuzată pe considerentul achiziționării serviciilor de la societăți din același grup .*

*Recurenta-reclamantă a înfrânt chiar dispozițiile legale ce reglementează deductibilitatea cheltuielilor la calculul impozitului pe profit, enunțate prin motivele de recurs.*

*Principiul libertății de gestiune și principiul libertății comerțului și implicit, desfășurarea activității în forma aleasă de societate se realizează cu nerespectarea, în speță, a dispozițiilor legale din Codul fiscal, aceasta neputând să fie considerată o imixtiune în deciziile de gestiune ale societății, în ipoteza încălcării prevederilor legale deja analizate.”*

Or, așa cum au constatat și organele de inspecție fiscală, aceste diferențe de materiale (amendamente) aferente culturilor recoltate și vândute în luna iulie 2018, trebuiau facturate de către furnizor (care are și calitatea de cumpărător) anterior vânzării realizate de X SRL, cel târziu până în data de 15 a lunii următoare prestării serviciilor/livrării bunurilor, conform prevederilor art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, astfel încât petenta să poată cuprinde în facturile emise clientului și aceste achiziții de prestări servicii agricole și amendamente.

Însă, așa cum rezultă din RIF ce stă la baza deciziei de impunere contestate, organele de inspecție fiscală au solicitat explicații suplimentare reprezentantului legal al petentei, prin nota explicativa luată în data de 11.03.2021 (întrebarea nr.3) în vederea clarificării motivelor care au generat această facturare cu întârziere, precum și explicații privind motivul sau raționamentul financiar contabil și fiscal pentru care a mai fost emisă aceasta factură, pentru diferența de materiale, din luna decembrie 2018 de către prestatorul/furnizorul F SRL Timișoara (persoana afiliată) către clientul X SRL, având în vedere că la data de 31.12.2018 producția obținută era deja vândută către clientul F SRL Timișoara, din luna iulie 2018.

Totodată, conform RIF nr. F-TM .../30.03.2021, reprezentantul legal al petentei a mai fost întrebat dacă aferent acestei achiziții de servicii pentru care s-a exercitat dreptul de deducere pentru o TVA în sumă de ... lei, societatea X SRL Timișoara a emis o alta factura de vânzare către clientul F SRL (suplimentar), prin care să se procedeze la refacturarea acestor cheltuieli și să se colecteze TVA aferentă, **proprietarului de drept al culturii la data emiterii facturii nr. ... .. /21.12.2018, respectiv F SRL** în conformitate cu prevederile art. 270 și 271 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, respectiv **dacă s-a procedat la ajustarea dreptului de deducere a TVA dedusă** în sumă de ... lei, conform prevederilor art. 304 alin. (1) lit. a) - c) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal sau dacă s-a procedat la aplicarea prevederilor privind autofacturarea conform art. 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

În răspunsul formulat de reprezentantul legal al petentei X SRL, d-na ... .. , precizează faptul că: "*Situație similară cu cea de la înrebarea nr.1. În acest caz s-a preluat partea de calciu remanentă în sol numai pentru 8.5 ha parte din cele 395 ha cultivate la ... . (deL ii pe anexa la factura ... .. /21.12.2018) Valoarea acestui calciu este de ... .47 lei pentru ... și 74.62 lei pentru ... . Aceste costuri au fost alocate pe culturile de Răpită 18-19 ... și Răpită 18-19 ...*".

În considerarea acestor constatări, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că petenta **nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții de prestări servicii au fost refacturate clientului final** (client care este aceeași societate care a emis factura de prestări servicii în speță L SRL Timișoara) și **nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că a procedat la ajustarea TVA dedusă inițial**, în vederea probării faptului că aceste prestări servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal.

Suplimentar față de argumentele prezentate la acest punct, învederăm că motivele pentru care nu se poate lua în considerare argumentația petentei în legătură cu aplicarea amendamentelor pe mai multe cicluri de cultură, sunt similare celor prezentate în legătură cu balanța de nutrienți, fiind aplicabile *mutatis mutandis*.

Având în vedere cele reținute mai sus, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII

din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../30.03.2021 emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală, pentru TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție de „servicii agricole aplicare amendamente conform anexa” nr. ... .. /21.12.2018 emisă de către F SRL Timișoara.

**III.c) Referitor la TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție ... .. /31.12.2019, reprezentând diferență materiale pentru cultura de grâu 18-19-... , ogor 19-20 ... si ... , orzoaică 2018-2019 ... , Ovăz 2018-2019 ... , rapiță 18-19 ... , răpiță 18-19 ... , Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe cu privire la posibilitatea exercitării dreptului de deducere a taxei, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă ca acestea au fost efectuate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

În fapt, în luna decembrie 2019, petenta a înregistrat în evidența financiar contabilă factura de achiziție nr. ... .. /31.12.2019 emisă de F SRL (societate afiliată), în valoare de ... lei și TVA dedusă de ... lei, reprezentând diferență materiale pentru cultura de grâu 2018-2019 - ... , ogor 2019-2020 - ... si ... , orzoaică anul agricol 2018-2019 ... , Ovăz - 2018-2019 - ... , rapiță - 2018-2019 -... , răpiță - 2018-2019 - ... , exercitându-și dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei.

Cu ocazia inspecției fiscale, s-a constatat că această factură are anexată o situație privind diferențe de preț la diverse materiale (bromakol, daskor, siarczan, amoniu, sămânță de orzoaică Kango 1.300 kg etc.), materiale pentru care este menționată în această situație, un singur bon de consum nr. BC nr. ... /31.12.2019 aferent tuturor materialelor facturate ca și diferență. Suprafața de teren pe care s-au utilizat aceste materiale este identică la fiecare cultură în parte, respectiv 56 hectare.

Cu privire la producțiile obținute pentru culturile de grâu de primăvară, orzoaică de primăvară, ovăz și rapiță, menționate mai sus, organele de control au constatat că petenta a vândut în luna iulie 2019, în baza facturilor nr. .../15.07.2019, nr. .... /31.07.2019, nr. .... /23.07.2019, nr. .../31.07.2019 emise către clienții F SRL (societate afiliată, facturile nr. 6, 7, 15, aceeași societate care deține și calitatea de furnizor de bunuri și servicii) și firma S SRL (factura nr.8).

Organele de inspecție fiscală au procedat la analiza elementelor înscrise în anexa facturii nr. ... .. /31.12.2019, prezentată de petentă, (centralizare bonul de consum nr. ... /31,12.2019), reținând faptul că acesta este întocmită în luna decembrie 2019, dată la care serviciile agricole nu au fost efectuate, iar culturile nu mai erau la data de 31.12.2019 în proprietatea societății X SRL, ci erau deja în proprietatea firmelor F SRL - Timișoara (societate afiliată) și S SRL.

În considerarea acestor aspecte și având în vedere că din nota explicativă luată reprezentantului petentei nu a rezultat că aceste produse au fost utilizate pentru X SRL Timișoara, în scopul realizării de operațiuni taxabile prevăzute la art. 297 alin. (4) lit a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal de către aceasta din urmă sau pentru un alt beneficiar, organele de inspecție fiscală au respins dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura de achiziție ... .. /31.12.2019 emisă de F SRL.

Prin contestația formulată petenta arată că emiterea facturii nr. ... .. /31.12.2019 a avut la bază efectuarea inventarierii anuale la sfârșitul anului 2019, urmare căreia F SRL a constatat că „o parte din materialele folosite pentru culturile Beneficiarilor (...) nu au fost facturate.”, procedând în consecință la refacturarea diferențelor de materiale aplicate culturilor și nefacturate la momentul aplicării, motiv

pentru care, în opinia sa, este îndeplinită condiția prevăzută la art. 297, alin. (4) lit a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile art.297 alin.(4) lit.a), respectiv art. 299 alin. 1 lit. a) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„ART. 297 (...)

(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

(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;”

De asemenea, sunt incidente dispozițiile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

„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. (...)

ART. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal (...)

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

Având în vedere prevederile legale de 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.**

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile obligatorii prevăzute de lege.

Se reține că detinerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în cauza, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul ca bunurile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării

în beneficiul său, respectiv sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

Astfel, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al TVA de îndeplinirea atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Prin urmare, se reține că aceste cerințe legale trebuie îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei, organul competent în soluționarea contestației, urmează a analiza cronologia evenimentelor derulate în cadrul activității petentei raportat la susținerile părților, la normele legale incidente și la documentele existente la dosarul cauzei conform art. 276 alin. 1 Cod procedură fiscală, reținându-se următoarele:

- în perioada 2018 și 2019 petenta a înființat culturi de grâu, orzoaică, ovăz, rapiță pe terenurile aflate pe raza localităților ... , ... , ... , în baza contractelor de prestări servicii nr. .../01.11.2013 și nr. ... /21.12.2018 încheiate cu prestatorul F SRL care a facturat cheltuieli pe măsura realizării lucrărilor;

- producțiile obținute pentru culturile de grâu de primăvară, orzoaică de primăvară, ovăz și rapiță, menționate mai sus, au fost vândute în luna iulie 2019 în baza facturilor nr. ..../15.07.2019, nr. ..../31.07.2019, nr. ..../23.07.2019, nr. ..../31.07.2019 emise către clienții F SRL (societate afiliată, facturile nr...., ...., ....., aceeași societate care deține și calitatea de furnizor de bunuri și servicii) și firma S SRL (factura nr.8);

- la data emiterii facturii nr. ... .. /31.12.2019 de către afiliata petentei, firma F SRL, transferul dreptului de proprietate asupra culturilor era transferat firmelor F SRL și S SRL;

- factura nr. ... .. /31.12.2019 are anexată o situație privind diferențe de preț la diverse materiale (bromakol, daskor, siarczan, amoniu, sămânță de orzoaică Kango 1.300 kg etc.), materiale pentru care este indicat un singur bon de consum nr. BC nr. ... /31.12.2019 afereant tuturor materialelor facturate ca și diferența; suprafața de teren pe care s-au utilizat aceste materiale fiind identică la fiecare cultura în parte, respectiv 56 hectare.

Având în vedere susținerile din contestația formulată, rezultă că petenta a încheiat, în calitate de beneficiar, contractele de prestări servicii nr. .../01.11.2013 și nr. ... /21.12.2018 cu F SRL, în calitate de prestator, în virtutea **principiului consensualismului și al libertății contractuale**, prin realizarea acordului de voință al părților la data la care s-a demarat prestarea serviciilor, astfel contractul de prestări servicii nr..../01.11.2013 producând efecte juridice pentru perioada 01.11.2013-31.12.2018, iar contractul nr. .../21.12.2018 pentru perioada nedeterminată începând cu 01.01.2019.

Conform argumentației petentei și a clauzelor inserate în contractele de prestări servicii, facturarea lucrărilor urmând a se realiza pe măsura efectuării acestora.

Astfel, conform art. 6 lit. b) din contractul de prestări servicii nr. .../01.11.2013, beneficiarul are dreptul de a fi „**informat cu toate demersurile întreprinse de prestator în executarea contractului**”, iar în legătură cu plata prețului și modalitățile

de plată- cap. IV din contractul sus numit, părțile au convenit că „Prestatorul va transmite beneficiarului o listă cu serviciile prestate și suma de plată. Beneficiarul se obligă să plătească (...) Plata se va face în termen de 40 de zile de la emiterea facturii.”

În principiu, în cuprinsul contractului nr. ... /21.12.2018 sunt reiterate aceleași clauze, cu precizarea că la art. 3 „Remunerația”, la subpt. 3.3. se stipulează că:

„Factura aferentă Serviciilor prestate se emite de către Prestator lunar, pentru serviciile prestate în luna anterioară, până la data de 5 a lunii.”  
precum și faptul că:

„3.4. Factura va fi însoțită de un raport de activitate care va preciza descrierea Serviciilor prestate, data prestării și timpul alocat prestării Serviciilor.”

Astfel, conform clauzelor contractuale, serviciile prestate sunt supuse unei duble verificări - una din partea beneficiarului serviciilor, respectiv petenta, și una din partea prestatorului, firma F SRL, în considerarea drepturilor și obligațiilor pe care și le-au asumat prin cele două contracte de prestări servicii - care conform art. 1270 alin. (1) Cod civil „are putere de lege între părțile contractante.”.

Însă chiar părțile nu au respectat *in integrum* propriile clauze, situație identificată cu ocazia inspecției fiscale, stare de fapt confirmată de petentă în contestație, fila 15, în care precizează „La sfârșitul anului 2019, cu ocazia inventarierii anuale, SC F SRL a realizat că o parte din materialele folosite pentru culturile Beneficiarilor (...) nu au fost facturare.”, reglementând situația prin emiterea facturii nr. ... /31.12.2019 care are anexată o situație privind diferențe de preț la diverse materiale (bromakol, daskor, siarczan, amoniu, sămânță de orzoaică Kango 1.300 kg etc.), materiale pentru care este indicat un singur bon de consum nr. BC nr. ... /31.12.2019 aferent tuturor materialelor facturate ca și diferența; suprafața de teren pe care s-au utilizat aceste materiale fiind identică la fiecare cultura în parte, respectiv 56 hectare.

În aceste condiții, rezultă cu puterea evidenței faptul că părțile - persoane afiliate nu au respectat clauzele înscrise în contractele de prestări servicii. Învederăm că în situația în care s-ar fi respectat aceste clauze, petenta ar fi avut dreptul de a-și exercita dreptul de deducere pe măsura efectuării și facturării serviciilor, pentru ogoarele aflate în posesia sa, nemairidicându-se problema demonstrării condiției de fond - de a fi utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile conform art. 297 alin. (4) lit. a) Cod fiscal.

Or, în situația în care furnizorul emite factura nr. ... /31.12.2019 după vânzarea recoltei, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să solicite dovezi obiective că în legătură cu această achiziție (pentru care petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA), respectiv prezentarea documentelor justificative de natura mijloacelor de probă de natura celor reglementate de Codul de procedură fiscală, care au stăta la baza bonului de consum nr. ... /31.12.2019.

Conform RIF nr. F-TM .../30.03.2021, în răspunsul formulat de reprezentantul legal al X SRL, d-na ... , la întrebarea nr. 1 din Nota explicativă din data de 03.03.2021 (anexa nr. 5) aceasta precizează faptul că:

”În anul 2019 societatea a avut culturi agricole de răpiță, grâu toamnă, orzoaică și ovăz ... culturile au fost realizate ... de prestatorul F SRL.... care a pus la dispoziția beneficiarului SC X SRL materialele necesare la realizarea culturii....Toate aceste elemente s-au facturat pe măsură ce au fost realizate.”

Totodată, în răspunsul formulat, aceasta mai precizează faptul că „la sfârșitul anului 2019, cu ocazia inventarierii anuale, SC F SRL a realizat ca o parte din materialele folosite pentru culturile beneficiarilor nu au fost facturate, s-a făcut o analiză a lucrărilor efectuate pe parcursul existenței culturilor, s-a descărcat gestiunea prestatorului (31.12.2019), și s-au refacturat diferențele de materiale aplicate culturilor și nefacturate la momentul aplicării. Astfel că prin factura ... .. din data de 31.12.2019, prestatorul SC F SRL reface diferențele de materiale folosite la realizarea culturilor recoltate și valorificate în anul 2019 de către beneficiarul SC X SRL. Aceste cheltuieli au fost contabilizate ca și costuri ale culturilor respective....”

Anexat Notei explicative din 03.03.2021, cu ocazia inspecției fiscale a fost prezentată o Situație cu diferențe materiale necuprinse în facturile anterioare de servicii agricole în care se face referire la Bonul de consum nr.... /31.12.2019, precum și câteva fișe tehnologice pentru unele produse ce figurează folosite în tratamentul culturilor agricole, însă din analiza acestor fișe tehnologice nu reiese cu exactitate dacă aceste produse au fost utilizate pentru X SRL Timișoara, în scopul realizării de operațiuni taxabile prevăzute la art 297, alin. (4) lit a din Legea 227/2015 privind Codul fiscal sau pentru un alt beneficiar.

Referitor la **sediiul materiei în legătură cu bonul de consum**, facem trimitere la art. 3 din Ordinul nr. 2.634 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar-contabile:

„ART. 3

*Elementele obligatorii pe care trebuie să le conțină documentele financiar-contabile sunt cele prevăzute la pct. 2 și 10 din anexa nr. 1.”*

coroborat cu pct.2 și 4 din Anexa nr.1 din OMFP nr. 2634/2015 privind NORME GENERALE de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin art.1 din OMFP nr. 2634/2015, potrivit căror:

„A. Aspecte generale (...)

**2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:**

- denumirea documentului;
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul persoanei juridice/adresa persoanei fizice care întocmește documentul;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;**
  - **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;**
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare.

(...)

**4. Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.”**

Or, așa cum au constat organele de inspecție fiscală, petenta probează condiția impusă de art. 297 alin. (4) lit. a) Cod fiscal prin anexa la factura nr. ... .. /31.12.2019 conține un singur bon fiscal pentru toată perioada, care nu conține elementele principale pentru a îndeplini calitatea de document justificativ.

Spre exemplificare, în factura nr. ... /31.12.2019 la poz. 7 este înscrisă la denumirea produsului „*Diferență materiale rapiță 2018-2019 locația ... , conform contract și situație lucrări anexată*”; neregăsindu-se însă nicio situație de lucrări, doar prospecte referitoare la substanțele utilizate în cadrul culturilor, care sunt cuprinse nominal în bonul de consum BC ... - același pentru toate substanțele, având data de 31.12.2019.

Anexa la factură referitoare la locația ... , rapiță 2018-2019, conține un tabel denumit „*Diferențe materiale necuprinse în facturile anterioare de servicii agricole*”, cu următoarele coloane: denumire articol, explicație, cantitate - ha, preț unitar RON, total TVA.

În continuare se regăsește un alt tabel denumit „*Bonuri de consum*” care are următoarele coloane:

- Data înregistrare - fiind înscrisă o dată unică, respectiv 31.12.2019;
- Tip intrare - Ajustare negativă;
- Nr. Document - BC ... , același bon de consum fiind indicat la toate cele 14 rânduri;
- Nr. Articol;
- Descriere - denumirea produsului, respectiv insecticid, ierbicid etc.;
- Cantitate;
- Cod unitate măsură;
- Sumă unitară;
- Sumă;
- Cnt\_cost Cod - aceeași specificație ...
- Gr. înreg. contab. produse
- Utilaje cod;
- Act\_agricole Cod;
- Culturi cod: fiind înscris un cod unic W\_R\_RAP\_19\_.... .

În consecință, factura nr. ... /31.12.2019, împreună cu anexa prezentată în baza căreia petenta și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei, nu pot fi luate în considerare pentru soluționarea favorabilă a contestației în legătură cu acest capăt de cerere, petenta nedemonstrând utilizarea acestor servicii în folosul operațiunilor sale taxabile.

De altfel, conform prevederilor art.6 alin.(1) din Legea nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

*“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.”*, petenta redpunând diligențele necesare în vederea înregistrării în contabilitate a serviciilor, pe măsura efectuării acestora.

Suplimentar, precizăm că în ceea ce privește **marja de profit indicată de către petentă și L SRL Timișoara**, în cadrul contractelor încheiate între părți (2%), organele de control au constatat că petenta X SRL Timișoara înregistrează **pierderi de exploatare** din activitatea desfășurată, în condițiile în care clienții majoritari sunt societățile afiliate F SRL, L SRL, E SRL și T SRL, în anul 2019 pierderea de exploatare înregistrată de societatea X SRL Timișoara fiind în sumă de ... lei, cu o marjă de profit de minus 24,12%.

În concluzie, rezultă că în mod corect și legal, organele de control au reținut că petenta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că aceste achiziții de prestări servicii au fost refacturate clientului final (client care este aceeași societate

care a emis factura de prestări servicii în speța L SRL Timisoara) si nu a prezentat documente justificative din care să rezulte ca a procedat la ajustarea TVA dedusă inițial, în vederea probării faptului că aceste prestări servicii au fost utilizate în scopul operațiunilor taxabile prevăzute la art. 297, alin. (4) lit. a din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../30.03.2021 emisă de AJFP Timiș, **se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ... lei înscrisă în factura nr. ... /31.12.2019 emisă de F SRL, reprezentând diferență materiale pentru cultura de grâu 18-19-... , ogor 19-20 ... si ... , orzoaică 2018-2019 ... , Ovăz 2018-2019 ... , rapiță 18-19 ... , răpiță 18-19 ... , în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015.**

**III.d) Referitor la TVA colectată în sumă de ... lei aferentă „stornării parțiale a facturii ... /29.03.2019 în valoare de: baza - ... lei cu -... lei TVA aferentă”, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală este investită să se pronunțe dacă X SRL în mod corect și legal a procedat la stornarea în cauză, în condițiile în care nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici în susținerea contestației documente din care să rezulte motivele stornării.**

În fapt, în luna martie 2019, petenta a înregistrat în evidența contabilă factura de livrare nr. ... /29.03.2019, în valoare de ... ,68 lei cu o TVA colectată de ... ,42 lei, prin care se vinde “ogor 2019, locația ... conform anexa” pentru o suprafață de teren de 217,29 ha, către clientul L SRL - București (societate afiliată).

Conform RIF F-TM .../30.03.2021, prin această vânzare X SRL Timișoara renunță la terenul în suprafață de 217 ha (în luna martie 2019), arendat în baza contractului nr. .../27.03.2014 de la L SRL București (persoană afiliată), înregistrând veniturile și TVA aferentă materialelor și serviciilor efectuate în perioada precedentă.

În ceea ce privește valoarea de vânzare a ogorului în suprafață de 217 ha, petenta a înregistrat în evidența contabilă (cont 331.69 analitic ogor 19 ... ), la care se adaugă o cota de 2%”, deși petenta conform constatărilor inspecției fiscale înregistrează în anul 2019 o marjă de profit de minus 24,12 %.

Ulterior, în luna decembrie 2019, X SRL Timișoara a înregistrat în evidența contabilă factura de livrare nr. .... /31.12.2019 în valoare totală de ... ,87 lei cu o TVA colectată de ... ,94 lei reprezentând „servicii agricole aplicare fertilizatori ... , an agricol 16-17, 17-18, 18-19 si stornare parțială factura ROFIM... /29.03.2019 conform anexă” către clientul L SRL București (societate afiliată).

Din analiza elementelor înscrise în anexa facturii nr. ... /31.12.2019, prezentată de petentă, (balanța de nutriție ...2019 locația ... ), organele de control au reținut faptul că aceasta este întocmită în luna decembrie 2019, dată la care terenul (ogor) în suprafață de 217 ha din loc. ... , jud. Timiș, era deja restituit încă din luna martie 2019, proprietarului L SRL București (societate afiliată).

Având în vedere cele constatate, respectiv data emiterii facturii (31.12.2019) și a situației anexe, echipa de inspecție fiscală a solicitat informații suplimentare reprezentatului X SRL Timișoara, d-nei ... , prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), cu privire la factura de livrare nr. ... /31.12.2019 emisă de X SRL Timișoara, clientului L SRL București (societate afiliată), în baza căreia s-a stornat de către petentă o TVA colectată în sumă de ... lei, în condițiile în care la data stornării TVA colectată, în baza acestei facturi, petenta renunțase la arenda terenului în suprafață de 217 ha (contract de arenda reziliat în luna martie 2019).

Astfel, prin Nota explicativă luată în data de 11.03.2021 (anexa nr.6 la RIF), la întrebarea nr.6 reprezentantul legal al petentei a fost întrebat, ce reprezintă stornarea parțială a facturii nr. ... /29.03.2019 conform anexă, cu valoarea de -... ,981ei și o TVA de - ... ,521ei, cu precizarea **motivului acestei stornări însoțit de documente justificative**.

În răspunsul formulat de reprezentantul legal al X SRL, d-na ... , la întrebarea nr. 6 din Nota explicativă din data de 11.03.2021, aceasta precizează faptul că:

*”În factura la care se face referire, respectiv ... /31.12.2019 emisă de X SRL, către SC L SRL, se stornează valoare de ... ,98 lei cu TVA de ... ,52 lei, valoare care reprezintă o corecție la facturile de vânzare emise de X SRL către L SRL și anume factura ... /21.12.2018 și factura ... /29.03.2019. Se poate observa cu ușurință acest fapt în anexe la facturile mai sus menționate. Facturile împreună cu anexele lor, anexe pe care s-a marcat elementele stornate, sunt atașate ca anexă la întrebarea nr.6”.*

Din analiza răspunsului dat și a documentelor anexate, respectiv facturile nr. ... /21.12.2018 și nr. ... /29.03.2019, respectiv a anexelor aferente, organele de control au constatat că:

- factura nr. ... /21.12.2018, reprezintă *“servicii agricole aplicare amendamente conform anexă”*, anexa intitulată *“X - amendamente aplicate pe culturile anului agricol 2018-2019, în anul 2018”* din care rezultă că petenta a facturat aceste cheltuieli în baza unor bonuri de consum emise în luna august 2018 (perioadă verificată de controlul precedent);

- factura nr. ... /29.03.2019, reprezintă *“vânzare ogor 2019 locația ... conform anexa”*, anexă intitulată *Ogor 20 ... SC X SRL*, anexa care pe lângă combustibili și substanțe de fertilizat/ierbicidat cuprinde și 36.360 kg sămânță mazăre și 27.138 kg sămânță ovăz.

Astfel, inspecția fiscală a stabilit că la data vânzării ogorului în suprafață de 217 ha - ... , petenta nu evidențiază în notele contabile fiecare operațiune în parte la momentul efectuării lor, fiind înregistrate aleatoriu operațiuni în contul 331 - producția în curs, neexistând o evidență clară între valoare la preț de înregistrare a producției agricole intrate în gestiune la momentul efectuării operațiunilor și vânzarea producției agricole, respectiv a culturilor (în picioare) și a ogoarelor.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit că din răspunsul și anexele prezentate la întrebarea nr.6, petenta nu prezintă amănunțit, starea de fapt fiscală în ceea ce privește stornarea parțială a facturii nr. ... /29.03.2019 în valoare de *“-... lei”* cu *“-... ,52 lei”* TVA aferentă (anexa nr.4 la RIF), pentru serviciile facturate către L SRL, nefiind respectate prevederile art 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motive pentru care s-a stabilit că petenta nu justifică stornarea TVA colectată în sumă de *“-... lei”*, neținând cont de prevederile art.287 alin. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Prin contestația formulată, petenta prezintă de lăsat argumentația care, în opinia sa, demonstrează faptul că stornarea în cauză se referă la vânzarea dublată a unor cantități de amendamente, a manoperei și combustibilului folosit pentru aplicarea lor, amendamente (Wigor cod articol ... și Calcar Amendament cod articol ... ) care s-au aplicat pe terenul de la ... în perioada August 2018.

**În drept**, Legea 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„ART. 287 - Ajustarea bazei de impozitare**

*Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:*

a) *În cazul desființării total e sau parțiale a contractului pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, înainte de efectuarea acestora, dar pentru care au fost emise facturi în avans;*

b) *În cazul refuzurilor total e sau parțiale privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau ale serviciilor prestate, precum și în cazul desființării total e ori parțiale a contractului pentru livrarea sau prestarea în cauză ca urmare a unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive/definitive și irevocabile, după caz, sau în urma unui arbitraj;*

**ART. 319 - Facturarea (...)**

(3) *În cazul în care este obligatorie ajustarea bazei impozabile conform art. 287 lit. a) - c) și e), dacă furnizorul de bunuri/prestatorul de servicii nu emite factura de corecție prevăzută la art. 330 alin. (2), beneficiarul trebuie să emită o autofaktură în vederea ajustării taxei deductibile, cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care au intervenit evenimentele prevăzute la art. 287 lit. a) - c) și e).”*

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că legiuitorul a prevăzut expres situațiile în care furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii pot ajusta baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezultă că petenta pretinde diminuarea TVA colectate prin stornarea pe considerentul că s-a produs vânzarea dublată a unor cantități de amendamente, a manoperei și combustibilului folosit pentru aplicarea lor, amendamente (Wigor cod articol ... și Calcar Amendament cod articol ... ) care s-au aplicat pe terenul de la ... , însă nu a prezentat niciun document în susținerea contestației din care să rezulte cauzele stornării, de natură a combate și înlătura constatările organelor de inspecție fiscală.

Învedereăm că, deși petenta consideră că a procedat corect din punct de vedere fiscal și contabil, acest fapt nu este în consonanță cu constatarea organelor de inspecție fiscală conform căreia petenta înregistrează în anul 2019 o marjă de profit de minus 24,12 %.

Reiterăm faptul că inclusiv din analiza evoluției cifrei de afaceri și a rezultatului exercițiului financiar cuprinsă în RIF F-TM .../30.03.2021, în anul 2018 la o cifră de afaceri de ... lei a rezultat o pierdere netă de ... lei, iar în anul 2019 la o cifră de afaceri de ... lei a rezultat o pierdere netă de ... lei.

De altfel, subliniem că la data efectuării stornării **terenul (ogor) în suprafață de 217 ha din loc. ... , jud. Timiș, era deja restituit încă din luna martie 2019, proprietarului L SRL București (societate afiliată).**

Referitor la motivația petentei prezentate în răspunsul formulat de reprezentantul legal al X SRL, d-na ... , la întrebarea nr. 6 din Nota explicativă din data de 11.03.2021, reluată în cuprinsul contestației, aceasta nu poate fi avută în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care:

- factura nr. ... /21.12.2018, reprezintă “servicii agricole aplicare amendamente conform anexă”, anexa intitulată “X - amendamente aplicate pe culturile anului agricol 2018-2019, în anul 2018” din care rezultă că petenta a facturat aceste cheltuieli în baza unor bonuri de consum emise în luna august 2018 (perioadă verificată de controlul precedent);

- factura nr. ... .. /29.03.2019, reprezintă “vânzare ogor 2019 locația ... conform anexa”, anexă intitulată Ogor 20 ... SC X SRL”, anexa care pe lângă combustibili și substanțe de fertilizat/ierbicidat cuprinde și 36.360 kg sămânță mazăre și 27.138 kg sămânță ovăz.

Subliniem că în procedura administrativă de soluționare a contestației, petenta nu a depus alte documente decât cele prezentate și cu ocazia inspecției fiscale, din modul de lucru al petentei, rezultând că la data vânzării ogorului în suprafață de 217 ha - ... , petenta nu evidențiază în notele contabile fiecare operațiune în parte la momentul efectuării lor, fiind înregistrate aleatoriu operațiuni în contul 331 - producția în curs, neexistând o evidență clară între valoare la preț de înregistrare a producției agricole intrate în gestiune la momentul efectuării operațiunilor și vânzarea producției agricole, respectiv a culturilor (pe picior) și a ogoarelor.

În concluzie, rezultă că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit că din răspunsul și anexele prezentate la întrebarea nr.6 (depuse și în procedura administrativă de soluționare a contestației), petenta **nu prezintă amănunțit** starea de fapt fiscală în ceea ce privește stornarea parțială a facturii nr. ... .. /29.03.2019 în valoare de “-... lei” cu “-... ,52 lei” TVA aferentă pentru serviciile facturate către L SRL, nefiind respectate prevederile art 319 alin. (3) din Legea 227/2015 privind Codul Fiscal, motive pentru care s-a stabilit că petenta nu justifică stornarea TVA colectată în sumă de “-... lei” neținând cont de prevederile art.287 alin. a) și b) din Legea 227/2015 privind Codul fiscal.

Întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de implacabilă logică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului.

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

Astfel, chiar dacă nu a prezentat în timpul inspecției fiscale documente care să confirme starea de fapt susținută, petenta avea posibilitatea să prezinte aceste documente în susținerea contestației - ar. 276 alin. 4 Cod procedură fiscală, drept de care nu a uzat.

Pe cale de consecință, în lipsa documentelor justificative care să confirme starea de fapt fiscală pretinsă de societatea petentă, rezultă că în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au constatat că stornarea facturii nu este justificată, întrucât nu este îndeplinită niciuna din condițiile prevăzute la art.287 alin. a) și b) coroborat cu art. 319 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, motiv pentru care în legătură cu acest capăt de cerere contestația formulată de X S.R.L. împotriva Deciziei de impunere nr. F-TM .../30.03.2021 emisă de AJFP Timiș, **se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA în sumă de ... lei** aferentă „stornării parțiale a facturii ... .. /29.03.2019 în valoare de: baza - ... lei cu -... lei TVA aferentă”, în baza prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu cele ale pct.11.1. lit.a) din O.P.A.N.A.F. nr.3741/2015.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate, se

## DECIDE :

- respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **Societatea X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impunere stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice nr. F-TM .../30.03.2021, emisă de AJFP Timiș - Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F-TM .../30.03.2021, pentru suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- prezenta decizie se comunică la:

- Societatea Societatea X SRL,
  - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Inspecție Fiscală,
- cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Timiș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,