

D E C I Z I A nr. 3132/161/30.09.2013

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr..../...2013

Serviciul de Soluționare a Contestațiilor din cadrul DGRFP Timișoara a fost sesizat de AJFP Timiș – IF – SIFPJ 1, prin adresa nr. .../22.08.2013, înregistrată la DGRFP Timișoara, sub .../...2013, cu privire la contestația depusă de **SC X SRL din ...**, înregistrată la ORC Timiș sub nr. .../.../2011, CIF ... și cu sediul în ..., județ Timiș.

SC X SRL din ... contestă parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, prin care s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de ... lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei, societatea contestând **taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei**, solicitând și **desființarea majorărilor, dobânzilor și penalităților aferente**.

Contestația este autenticată, fiind semnată de dna. I, în calitate de împuternicit al societății și purtând amprenta ștampilei societății.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) titlul IX din OG nr. 92/2003, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 206 și art.209 din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și având în vedere dispozițiile exprese ale art.17 din OUG nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din HG nr. 520 / 2013, DGRFP Timișoara, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, agentul economic arată următoarele:

I.1. Referitor la TVA deductibilă:

I.1.1. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei din factura nr. .../ ...9.2008, emisă de SC W SRL;

Petenta arată că organul de control a procedat la respingerea sumei de ... lei TVA deductibilă cuprinsă în factura nr..../...9.2008 emisă de SC W SRL, la 17 zile de la semnarea contractului.

Petenta susține că organul de control contestă însuși faptul generator pentru această prestare de servicii în baza art.134¹ alin.(4) din Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003, ceea ce descalifică implicit exigibilitatea pentru prestarea de servicii de care societatea a beneficiat și în cele din urmă ajunge la dreptul de deducere care este legat de exigibilitatea taxei conform art.145 alin.(1) din același act normativ.

Argumentele petentei se bazează pe includerea în judecarea speței a articolului 134² alin.(1) și alin.(2) lit.a) și lit.b) care prevede derogare de la exigibilitatea taxei condiționată de faptul generator, în situația în care se “emite factura, chiar dacă faptul generator nu a intervenit .

În subsidiar, petenta susține faptul că nu se face deloc referire la prevederile art.21 alin.4 lit.m) din Legea 571/2003, aspect ce ridică un semn de întrebare asupra acurateții concluziei deductibilității TVA privind factura .../...9.2008, prin neabordarea problematicii deductibilității cheltuielii.

În opinia petentei dreptul de deducere pentru suma de ... lei TVA cuprinsa în factura .../...9.2008 a fost respins eronat de organul de control avand ca motiv ne semnarea situațiilor de lucrări de către administratorul societății prestatoare și de administratorul societății beneficiare. Raportul prezentat organului de control poartă semnătura domnului N - senior consultant la SC W SRL, care poate fi un angajat care s-a ocupat de respectivul contract sau poate fi chiar asociat al firmei.

Petenta susține că, aplicarea ștampilei societății pe semnătura susnumitului, ar trebui să fie suficientă pentru veridicitate și legalitate. Textul de lege invocat spune “*la data la care aceste situații de lucrări sunt acceptate de beneficiar*”, modalitățile de acceptare neconstand neaparat in aplicarea semnăturii, în momentul în care se predă spre contabilizare factura emisă de prestator, contractul și raportul de activitate, când se semnează ordinul de plată de decontare a obligației rezultate, aceste acțiuni în sine fiind tot modalități de acceptare și de recunoaștere că serviciul s-a prestat efectiv.

Petenta susține că la momentul controlului a prezentat Contractul .../.../...9.2008, factura .../...9.2008 și Raportul de activitate semnat și ștampilat, iar în urma acțiunilor derulate între momentul încheierii RIF și cel prezent a obținut și mai multe dovezi de prestare a serviciilor cuprinse în factura ... și conform cu prevederile contractului, anexând la contestație aceste documente sub numele de “Anexa 1 - Studiu elaborat de SC W SRL”.

Petenta solicită acordare a dreptului de deductibilitate asupra sumei de ... lei TVA din factura nr. .../ ...9.2008.

I.1.2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei din factura nr..../...2009 în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, emisă de SC S SRL;

Petenta susține că relația contractuală între SC X SRL și SC S SRL a început în luna noiembrie a anului 2008, iar semnarea acestuia s-a consemnat ca

fiind data de ...5.2009. În total s-au facturat lucrări după cum urmează: în ...11.2008 pentru ... ha grâu și ... ha porumb, floarea soarelui și soia în data de ...2009.

La data de ...5.2009, când trebuia depusă declarația la APIA privind culturile înființate, beneficiarul a angajat un inginer agronom pentru întocmirea acestei declarații care, urmare inspectării tuturor terenurilor presupuse a fi lucrate de SC S SRL, a constatat că acesta nu a utilizat în mod exclusiv semințele certificate pe care s-a angajat să le însămânțeze și unele suprafețe lucrate nu corespundeau ca tip de cultură și locație cu cele declarate de el.

Pentru acest motiv executantului i s-a deschis acțiune în instanță, o parte din documente fiind trimise la avocat, nefiind puse ulterior în dosarele aferente, la momentul controlului fiind astfel în imposibilitatea prezentării acestora.

SC X SRL a achitat integral până la momentul informării efectuate de inginerul agronom suma de ... lei (aproximativ ... euro) valoarea totală facturată de prestator. Acesta este și justificarea pentru care s-a solicitat în data de 05.07.2009 (nu 15.08.2010 cum se afirmă în raport, și pe care o anexează la contestație), efectuarea unui raport de expertiză care să reflecte situația de fapt. Raportul consemnează ca lucrările s-au efectuat defectuos, dar confirmă faptul că totuși s-au efectuat.

SC X SRL nu a depus declarații la Primăria ... privind privind culturile și suprafețele cultivate, petenta susținând că nu are nicio obligație declarativă de acest fel. Dacă agentul agricol de pe raza localității înregistrează dificultăți în recunoașterea suprafețelor și culturilor, acest fapt nu se poate imputa unui agent economic. Singurul for unde s-au depus declarații a fost APIA și pe acelea le recunoaște.

Petenta respinge în bloc afirmația organului de control:

“reprezentând culturi de muștar declarată la Primăria ..., nedeclarată la APIA și neevidențiată ca rezultat în contabilitatea SC X SRL.”, ca fiind netemeinică și nereală. O astfel de afirmație ar trebui să aibă la bază o factură emisă de societate din care să rezulte vânzarea de muștar, un aviz de expediție, CMR, sau măcar declarația vreunei persoană, fie ea fizică sau juridică, din care să rezulte că a achiziționat în anul 2009 de la societate muștar și nu i s-a emis factură și chitanță.

După părerea sa, petenta susține că, în procesul centralizării evidențelor din registrul agricol, s-au confundat anii agricoli, urmărind afirmațiile din RIF la momentul întocmirii contestației, observându-se faptul că s-a suprimat un an și s-au decalat culturile și suprafețele din acest motiv.

În concluzie, petenta susține că, întrucât organul de control admite că i s-a prezentat un proces-verbal de recepție acceptat de beneficiar a lucrărilor executate și contractate pentru factura nr..../...2009, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei și deoarece raportul expertului extern confirmă execuția lucrărilor (chiar, dacă nu în cele mai bune condiții), coroborând cu declarațiile de la APIA unde suprafața de grâu declarată și ulterior recoltată este de ... ha, se

solicită recunoașterea ca deductibilă a sumei de ... lei, din care TVA ... lei (...grâu ha x ... lei/ha=... x 19%=..., total ... lei).

De asemenea, referitor la lucrările efectuate în anul agricol 2009 - 2010 și privitor la facturile emise de SC P SRL, petenta susține că:

La momentul controlului, în urma unei convorbiri telefonice, fosta salariată, inginerul agronom F, a informat că în anul agricol 2009-2010 societatea a efectuat lucrări agricole pe terenuri din județul ... , proprietarul terenurilor a declarat cultura de mei la APIA și SC X SRL le-a lucrat și a valorificat producția rezultată.

Din acest motiv rezultă un plus de suprafețe la recoltare, față de cele declarate la APIA. De asemenea, se precizează că este o eroare de interpretare a termenului de “alte plante industriale” - acesta făcând referire la muștar și nu la mei. Totuși, producția de ... kg mei obținută a fost înregistrată în contabilitate și valorificată prin ... (...) facturi în valoare totală de ... EUR echivalentul a ... lei emise către clientul K .

I.1.3. Referitor la neacordarea dreptului de deductibilitate a TVA în sumă de ... lei din factura .../...7.2011 în valoare totală de ... lei;

Petenta arată că factura .../...7.2011 în valoare de ... lei din care TVA ... lei emisă de SC L SRL reprezintă “recuperare costuri discuit, recoltat facturate de SC C SRL », petenta prezentând la contestație sub titulatura “Anexa 4 – 3 pagini”, factura semnată și completată cu date privind expediția, precum și Procesele verbale de recepție a lucrărilor acceptate de beneficiar.

Solicitarea acestor documente a fost adresată executantului lucrărilor ulterior încheierii RIF, petenta precizând că organul de control nu a solicitat aceste documente.

În realitate SC SC C SRL a încheiat un contract pentru executarea lucrărilor de discuit cu SC L SRL, iar la momentul contabilizării pe centre de cost, această a observat că s-au facturat de către executant și lucrări efectuate pe terenurile aparținând SC X SRL, astfel că SC L SRL a refacturat serviciile către SC X SRL întrucât costurile implicate aparțineau în mod normal celei din urma societăți.

Petenta solicită acordarea dreptului de deductibilitate asupra sumei de ... lei, suma respinsă de organul de control la rambursare.

I.1.4. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.9) din Decizia de impunere în care se face referire la aceeași factura .../...2011;

Petenta atașează factura .../...2011 emisă de SC SC C SRL și contractul de prestări servicii nr. .../...2011 încheiat cu SC L SRL, unde se poate vedea că prețul recuperat de SC L SRL este identic cu prețul facturat de SC C SRL către SC L SRL. Factura .../...8.2011 emisă de SC L SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei TVA, are preț unitar ... lei, aplicat pentru ... ha muștar, această

suma reprezentând în fapt recuperare facturare eronată de către SC X SRL prin factura .../...12.2010 emisă în baza contractului de prestări servicii nr. .../...12.2010, unde se menționează suprafața de ... ha muștar spre a fi lucrată, numai că ... ha era suprafața arendată de SC L SRL declarată la APIA și alocată pentru cultura de muștar și ... ha era suprafața declarată de SC X SRL la APIA și alocată de asemenea culturii muștarului.

În momentul în care s-au efectuat lucrările de contabilizare a producțiilor obținute pentru cultura de muștar, s-a constatat această greșeală și s-a procedat la recuperarea sumei inițial facturate de către SC X SRL către SC L SRL.

În concluzie, petenta solicită luarea în considerare a documentele atașate la contestație în Anexa 5 – 15 pagini, susținând că nu este vorba de o dublă facturare a serviciilor de recoltare a muștarului, ci de fapt se recuperează costurile de însămânțare a ... ha muștar aparținând în mod normal SC X SRL și solicita acordarea dreptului de deductibilitate asupra TVA în sumă de ... lei.

I.1.5. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.8) din Decizia de impunere;

Petenta arată că se respinge deductibilitatea TVA în sumă de ... lei, pe baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, adică nu se realizează operațiuni taxabile.

Petenta susține că prin achiziția acestui mobilier, efectuată în luna iunie 2011 pentru necesitățile administrative ale punctului de lucru declarat al societății, petenta a avut în vedere că la ora prânzului se servea masa angajaților societății și zilierilor într-o încăpere închiriată, la umbră și ferită de temperaturile extreme din timpul verii. Denumirea tipului de mobilier de la furnizor era de “mobilier bucătărie” și în acest scop a și fost utilizat. Petenta susține că datorită rezilierii contractului de închiriere în mod unilateral de către proprietar, societatea a fost nevoită să-și găsească un alt spațiu, inclusiv pentru sediul social și acolo nu mai încăpea acel mobilier.

Drept urmare, având în vedere uzura care a intervenit prin exploatare și prețul negociat cu clientul, petenta arată că a înstrăinat acest mobilier mai mult forțată de împrejurari, dar s-a realizat o operațiune taxabilă prin factura emisă de către proprietar către client. Solicitam de asemenea a se permite deductibilitatea sumei de ... lei respinsa de către organul de control.

I.1.6. Referitor la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... din factura .../...11.2011, în valoare totală de ... lei, emisă de SC T SRL;

Petenta susține că factura .../...11.2011, emisă de SC T SRL în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei este respinsă de organul de control folosind ca argumentare același articol de lege, adică art.145 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003, ori SC X SRL declară la APIA și încasează subvenții în fiecare an pentru terenurile care fac obiectul contractelor de arenda ...-...-..., realizează producții de pe acele terenuri pe care le vinde și deci realizează operațiuni taxabile.

În sprijinul afirmației sale petenta arată că se pot consulta copiile ridicate de organul de control cuprinzând: contractele de arendă amintite, cu menționarea parcelelor, rapoartele de obținere a producției pe diversele culturi înființate, facturile emise de societate în momentul vânzării producțiilor recoltate de pe respectivele suprafețe, situațiile de lucrări efectuate pe parcursul diferitelor faze ale proceselor agricole derulate (arat, discuire, însămânțare, fertilizare, ierbicidare, recoltare).

Drept urmare, petenta solicită să se considere deductibilă suma de ... lei TVA respinsa la rambursare pe considerentul că nu este operațiune taxabilă, întrucât afirmația organului de control este greșită și nereală.

I.1.7. Referitor la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... lei lei din factura fiscală .../...10.2012, în valoare de ... lei, emisă de SC T SRL;

Bazându-se pe același articol 145 alin.2 lit.a) petenta arată că organele de inspecție fiscală resping la deductibilitate și factura fiscală .../...10.2012 în valoare de ... lei din care ... lei lei TVA emisă de SC T SRL, precum și pe considerentul că societatea declară la APIA suprafața de ... ha lot semincer.

Petenta susține că organul de control nu face referire la Contractul de asociere în participațiune nr .../...2012 încheiat între SC X SRL și SC L SRL, nici la factura emisă de SC X SRL către SC L SRL având la baza același contract mai sus amintit și nici la deconturile pentru operațiuni în participație emise de cele două societăți una alteia.

Suprafața de teren arendată de la SC T SRL este pusă la dispoziția SC L SRL prin contractul de asociere nr. .../...2012, iar prin factura .../...11.2012 se realizează operațiunea taxabilă – petenta atașând la contestație Anexa 6 – 11 pagini.

Petenta solicită admiterea ca deductibila a sumei de ... lei lei suma respinsa la rambursare de organul de control pentru considerentele mai sus prezentate.

I.2. Referitor la TVA colectată:

I.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată de organul de control pentru cantitatea de ... kg mei constatată drept pagubă de o comisie internă;

Petenta susține că organul de control colectează, pentru a doua oară, suma de ... lei pentru cantitatea de ... kg mei constatată drept pagubă de o comisie internă, deși societatea a făcut din proprie inițiativă acest lucru, după cum se poate vedea în extras din Registrul jurnal și Jurnalul pentru Vânzări aferent lunii mai 2011, anexate de petentă la contestație la Anexa 7 – 2 pagini.

Petenta a considerat că sunt parțial îndeplinite condițiile prevăzute de actul normativ invocat (actualmente abrogat), cantitatea de mei dispărută datorită atacului dăunătorilor neputând fi determinată exact, iar deprecierea

calitativă rezultat al supraîncălzirii conducând la imposibilitatea valorificării sau utilizării în procesul de producție a stocului rămas.

Petenta solicită diminuarea TVA-ului colectat de organul de control cu suma de, ... lei, întrucât este dublu colectat.

I.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată pentru lipsurile din gestiune;

Petenta susține că organul de control colectează TVA în sumă de ... lei, de asemenea pentru a doua oară și la valoare eronat majorată ,pentru lipsuri în gestiune înregistrate de societate la finele anului 2010, valoarea fără TVA a pagubei corectă nefiind cea menționată de organul de control, ci ... lei, la care societatea a colectat din proprie inițiativă TVA aferenta în sumă de ... lei, după cum se poate vedea în anexa 8 – 8 pagini, atașată la contestație.

Operațiunea s-a înregistrat la data de 01.05.2011, data la care s-au predat documentele spre contabilizare. Angajații societății care au întocmit documentele de constatare a furtului de ierbicide nu aveau informații privind prețul unitar, doar cantitățile care trebuiau să existe în stoc. De asemenea, nu toate bunurile furate menționate în document aparțineau SC X SRL, doar p...u poziții din șase erau ale lor, două aparținând SC L SRL. Concluzia organului de control este deci eronată în ceea ce privește valoarea lipsurilor din gestiune, pe de o parte și în ceea ce privește colectarea TVA-ului, pe de altă parte.

Petenta solicită diminuarea TVA-ului colectat de organul de control cu suma de ... lei ca fiind dublă colectare.

I.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată aferentă minusului de inventar, imputabile împuternicitului administratorului;

Petenta susține că organul de control colectează suma de ... lei TVA aferent minusului de inventar semnalat cu ocazia inventarierii efectuate la închiderea anului 2012, deși sumele au fost reflectate prin intermediul contului 473 – anexa 9 la contestație – și nu prin conturi de cheltuieli, deoarece acestea sunt considerate de societate ca fiind imputabile împuternicitului administratorului , domnul S.

Petenta arată că prevederile pct.6 alin.(5) din HG nr.44/2004 menționate de organul de control erau deja abrogate din anul 2011 și oricum nu este corectă încadrarea, fostul pct.6 alin.(5) din HG 44/2004, actualizată făcând referire la o cu totul altă speță fără nicio legătură cu cea de față.

Petenta solicită diminuarea TVA colectat de organul de control cu suma de ... lei pe motiv de încadrare legală incorectă a situației.

I.2.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată aferentă unei baze estimate de ... lei;

Petenta arată că, pentru producția de porumb 2008/2009, organul de control, pe de o parte reîntregește producția de porumb (... ha x ... kg/ha x 0.48 lei/kg=... lei bază impozabilă) și aplica 19%, rezultând TVA colectată de ...lei, iar pe de alta parte, respinge la capitolul deductibilitate TVA suma de ... lei pentru faptul că nu s-a obținut producție datorită faptului că însămânțarea terenului s-a efectuat prea târziu în acel an.

În concluzie, petenta susține că este de două ori pedepsită pentru aceeași faptă cu suma de ... lei + ... lei = ... lei.

Petenta contestă suma de ... lei reprezentând TVA colectat aferent unei baze estimate de ... lei și consideră corectă măsura organelor de control privind respingerea la deductibilitate a TVA în sumă de ... lei .

Petenta exemplifică în Anexa 10 – 4 pagini, atașată la contestație, faptul că societatea a considerat nedeductibile și a colectat TVA din oficiu pentru toate cheltuielile efectuate cu diversele tipuri de culturi integral sau parțial nerecoltate.

I.2.5. Referitor la suma de ... lei TVA colectată stabilită prin reîntregirea producției declarate de societate până la nivelul producției medii înregistrata statistic;

Petenta contestă suma de ... lei TVA (... lei - ... lei deja contestată la pct. 4 precedent), colectată suplimentar prin reîntregirea, în mod eronat și abuziv, a producției declarate de societate, până la nivelul producției medii înregistrata statistic în perioada supusă controlului pe următoarele considerente:

a) încadrarea eronată și nelegală de către organul de control la art.67 alin.(1) din OG 92/2003, actualizată, adică în conformitate cu:

“Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.”,

coroborat cu prevederile pct.65.1 lit.a) din HG nr. 1050/2004:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere”

Petenta invocă faptul că pentru toată perioada supusă controlului toate declarațiile fiscale au fost depuse la organele fiscale teritoriale și sunt în conformitate cu datele reflectate în contabilitate. Important de menționat este că societatea a așteptat 13 (treisprezece) luni transferul dosarului fiscal de la ANAF Sector 1 - Bucuresti la ANAF

b) pentru producția realizată, pe fiecare cultură în parte, petenta susține că a prezentat organului de control documentele utilizate la reflectarea producției semnate de personalul de specialitate și aprobat de conducere prin care se declara producția obținută astfel:

-Bon de predare,
-Proces-verbal semnat de obținerea producției cu menționarea suprafeței recoltate, locația, tipul de cultură recoltat și cantitatea recoltată, fapt recunoscut și consemnat și de organul de control în RIF spre exemplu la pag. 6 punctul 6: *“Conform proceselor-verbale încheiate la data de ..., 19 și 30 iulie 2009, anexa 29 ... declara obținerea unei producții de grâu de pe cele ... ha în cantitate de ... kg ...”*

-Fișa magazie produse obținute.

c) Petenta arată că organul de control menționează în raport de asemenea: *“Pentru cerealele livrate SC X SRL emite factură către beneficiar...”* (pagina 9 din RIF), precum și:

“Bunurile livrate au fost consemnate în facturi, baza de impozitare și cotele de impozitare sunt cele stabilite conform Titlului VI...”;

“A fost solicitată societății să prezinte situația privind suprafețele declarate, atât la Primăriile de pe raza cărora desfășoară activitatea agricolă, cât și la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură pentru anii 2008-2012, suprafețe ce corespund cu fișele de culturi înregistrate în evidențele contabile ale agentului economic verificat” (pagina 9 din RIF);

“Evidența analitică a furnizorilor și clienților este organizată și condusă pe fiecare furnizor și client în parte” (pagina 3 din RIF), etc;

d) la calculul TVA colectata nu s-a ținut cont de faptul că societatea nu are niciun client persoană fizică, numai persoane juridice și produsele estimate că ar fi trebuit să fie realizate conform mediilor anuale erau de fapt supuse taxării inverse conform art.160 alin.(3) din Legea 571/2003.

e) Petenta susține că la data de 31.05.2013 a solicitat organului de control să i comunice baza legală pe care se fundamentează decizia acestuia de a opta pentru reîntregirea producției de la nivelul declarat până la media statistică sau actele/faptele care i-ar putea conduce la concluzia că fenomenul economic a fost reflectat incorect, incomplet sau distorsionat și i s-au enumerat următoarele acte normative: art.11 alin.(1) din Codul Fiscal, art.6, art.14 alin.(2) și art.83 alin.(4) din Codul de procedură fiscală.

În Raportul de inspecție fiscală se regăsește ca bază legală, dintre cele de mai sus, doar art.67 numai că este invocat alineatul 1 din OG 92/2003, actualizată, la care s-au adăugat în schimb alte acte normative: pct.6 alin.(8) lit.a) și b) din HG 44/2004 (fără specificarea variantei în vigoare pentru care an); circulara ANAF ...7030/....01.2012, act administrativ cu caracter normativ nepublicat în Monitorul Oficial și prin urmare neopozabil, prevederile acesteia nefiind obligatorii sau opozabile pentru agentul economic.

Petenta, având în vedere că organul de control nu constată că în perioada supusă controlului ar exista neconcordanțe între producțiile obținute și cele declarate, ba mai mult de atât afirmă în mod repetat în Raportul de inspecție fiscală ca societatea respectă prevederile legale, consideră că în mod nelegal și abuziv au procedat la estimare conform art. 67 alin.(1) din OG 92/2003.

f) În ceea ce privește aplicarea OD .../201, petenta susține următoarele:

- acest ordin este emis: *“Având în vedere prevederile art.4 alin.(2) pct. 46 din Hotararea Guvernului nr. 109/2009, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.67 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare”*, iar organul de control face referire la art.67 alin.(1) și nu face nici o referire la art.67 alin.(2) lit.b), deci nu se pot aplica prevederile OD .../2011.
- în Nota de fundamentare nr. 6606/28.06.2013 organul de control afirmă că a ales să aplice *“metoda sursei și a cheltuirii fondurilor”*, metodă ce constă în: *“estimarea bazei de impunere a unui contribuabil, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate. Pentru estimarea bazei de impunere atât din surse impozabile, cât și din cele neimpozabile se au în vedere fluxurile de numerar. Pentru aceasta, fluxurilor de numerar li se asociază cheltuielile și veniturile contribuabilului, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor care va fi comparat cu numerarul încasat din orice sursă. Creșterile și descreșterile nete ale activelor și pasivelor sunt avute în vedere împreună cu cheltuielile nedeductibile și încasările neimpozabile la ajustarea veniturilor și cheltuielilor, obținându-se astfel balanța încasărilor și cheltuielilor pentru reconstituirea venitului impozabil. Determinarea veniturilor sustrate de la calculul bazei de impunere constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă controlului. Metoda se bazează pe faptul că orice cheltuială care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedeclarat. Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și stabilirii obligației fiscale.”*

Petenta susține că niciunde în raportul de inspecție fiscală sau în nota de fundamentare sau pe orice alt document nu se regăsesc elementele mai sus menționate.

- Nu s-au respectat Instrucțiunile de aplicare din OD .../2011 și punerea în aplicare a acestora s-a efectuat defectuos, neprobându-se faptul că : *“documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală. În acest caz organele de inspecție fiscală vor proceda la:*

- a) *constatarea lipsei documentelor solicitate sau a refuzului de a le pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală;*

- b) *solicitarea unor clarificări persoanelor responsabile referitoare la situația constatată de organele de inspecție fiscală;”*,

organul de control neconsemnând nicăieri refuzul agentului economic de a-i pune la dispoziție orice fel de documente, nesolicitând clarificări în scris de la persoanele responsabile referitor la situația constatată.

- Actul normativ invocat de organul de control a fost publicat în Monitorul Oficial nr. ...4/14.11.2011 și nu are efect retroactiv, el intrând în vigoare la 3 zile

de la data publicării și deci nu s-ar fi putut aplica decât pentru anul 2012, când SC X SRL a prezentat un contract de asociere în participațiune.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 28.06.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... / 28.06.2013, organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Timiș – Activitatea de Inspecție Fiscală, au consemnat următoarele:

II.1. Referitor la TVA deductibilă:

II.1.1 Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei din factura nr. .../ ...9.2008 emisă de SC W SRL

La data de 02.09.2008 între SC W SRL - București, în calitate de consultant și SC X SRL în calitate de beneficiar, se încheie contractul de consultanță nr.19, anexa nr. la RIF, având ca obiect servicii de consultanță pentru *“investiții în ferme de legume și facilități de depozitare a acestora. Pentru acest scop consultantul va elabora un studiu, respectiv un plan de afaceri integrat care să satisfacă nevoile beneficiarului”*.

Serviciile la care consultantul se obligă să le efectueze sunt enumerate la pct.2.2 din contract și sunt prezentate în detaliu în Anexa 1 la respectivul contract.

Contractul intră în vigoare la data semnării lui de către ambele părți și se încheie pe o durată de trei luni.

Pentru serviciile prestate, beneficiarul, în speță SC X SRL, urmează să plătească un onorariu în sumă de ... Euro, la care se adaugă TVA, plata urmând a se efectua în două tranșe:

- 50% din valoarea onorariului, reprezentând suma de ... Euro, în cinci zile de la semnarea contractului, ca avans;
- 50% din valoarea onorariului reprezentând suma de ... Euro, în cinci zile de la predarea proiectului.

Plata se va efectua în lei, calculată la cursul oficial al BNR din ziua plății. Din suma de ... Euro, suma de ... Euro reprezintă onorariu pentru “serviciile” dlui H, administrator al SC X SRL, urmând a fi plătită de către beneficiar, respectiv SC X SRL, direct în contul acestuia.

În data de 19.09.2008, imediat după semnarea contractului, s-a emis de către SC W SRL factura seria ... nr..../...9.2008, anexa nr.2 la RIF, reprezentând *“c/val. Servicii consultanță conform contract ...”*, în sumă totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei.

Pentru serviciile evidențiate în factura de mai sus, consultantul trebuie să justifice prestarea lor efectivă prin situații de lucrări, din care să rezulte tariful pe oră, ore efectiv prestate, perioada în care s-a efectuat prestarea lor, etc., procese-verbale de recepții, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau alte

materiale corespunzătoare, iar beneficiarul trebuie să dovedească necesitatea efectuării acestora conform specificului activității desfășurate.

Raportul de activitate, anexa nr.3 la RIF, prezentat de către consultant pentru justificarea serviciilor evidențiate în factura fiscală nr.../19.09.2008 nu cuprinde elementele necesare care să justifice prestarea efectivă a serviciilor stipulate la pct.2.1, 2.2 și Anexa 1 la Contractul 19/2008, nu este semnat de administratorul firmei de consultanță, în speță dl. D și nu poartă semnătura administratorului firmei beneficiare, care să ateste confirmarea efectuării respectivei prestații, situație în care TVA în sumă de ... lei, nu poate fi dedusă, având în vedere prevederile art.134¹, alin.(4) din Legea nr.571/2003, în vigoare la data respectivă, care stipulează faptul că: “pentru prestările de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de consultanță , faptul generator ia naștere la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”, coroborate cu ale art.145 alin.(1), din același act normativ și cu Decizia V dată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Factura nu conține date privind expedițiile și nici semnătura de primire.

II.1.2. Referitor la neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei din factura nr.../...2009 în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei, emisă de SC S SRL;

La data de ...5.2009 între SC X SRL, în calitate de client și SC S SRL, în calitate de prestator, se încheie un contract de colaborare, anexa nr.6 din RIF, având ca obiect semănarea și recoltarea de grâu, floarea soarelui și mei, pe o suprafață de cca 200 ha puse la dispoziție în mod gratuit de către client.

Prestatorul prelucrează suprafața arabilă (însămânțarea grâului de toamnă în toamna anului 2008, însămânțarea grâului de primăvară, a porumbului, a florii soarelui și soia în primavara anului 2009), pentru ca ulterior să vândă recolta.

Prestatorul însămânțează respectivele culturi cu sămânță proprie, aplică îngrășamintele proprii, recoltează produsele și le depozitează în hala proprie.

După vânzarea întregii recolte, clientul va face calculul venitului net (venitul brut din vânzări minus toate cheltuielile, cota-parte din costul mașinilor și impozite) și îi va comunica prestatorului aceasta sumă.

Prestatorul îi va factura clientului o sumă în valoare de 25% din venitul net mai sus prezentat, restul de 75% din venitul net rămânând la client.

La data de ...2009, anterior încheierii contractului de mai sus SC S SRL ..., emite către SC X SRL, următoarele facturi fiscale, anexa nr.7 - 9 din RIF:

- F.F. nr.... 13.04.2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

- F.F. nr.../...2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

- F.F. nr..../...2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

Conform celor stipulate în respectivele facturi, SC S SRL a pregătit și semănat pentru SC X SRL, în campania agricolă 2008/2009 porumb, floarea soarelui și soia pe o suprafață de 100 ha. (... + ... + ...), prezentând însă proces-verbal de recepție a lucrărilor executate, pentru ... ha cultura soia, în condițiile în care, conform adresei APIA nr. .../08.05.2013, coroborată cu cele stipulate în adresa Primăriei comunei ... nr. .../07.05.2013, SC X SRL, a cultivat doar grâu pe o suprafață de ... ha și porumb pe o suprafață de ... ha, aspect confirmat și de Raportul de expertiză tehnică agricolă extrajudiciară din care rezultă cultivarea grâului de toamnă pe o suprafață de ... ha, a grâului de primavară pe o suprafață de ... ha, deci în total culturi grâu pe ... ha., suprafață care se regăsește în evidențele APIA Timiș, precum și porumb pe o suprafață de ... ha, diferența de ... ha la porumb reprezentând culturi de muștar declarată la Primăria ..., nedeclarată la APIA și neevidențiate ca rezultat în contabilitatea SC X SRL.

Rezultă din cele prezentate mai sus că SC X SRL, nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective și justificarea necesității respectivei prestații, situație în care, TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V data de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații.

Factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire.

Cu privire la lucrările efectuate în anul agricol 2009 - 2010 și privitor la facturile emise de SC P SRL, organele de inspecție fiscală au menționat:

În baza contractului nr. .../10.08.2010 și respectiv nr. .../10.10.2010, anexele nr. ...și nr. ..., SC P SRL, în calitate de prestator, execută lucrări de recoltare pentru SC X SRL, din care:

- ... ha grâu; ... ha mei și ... ha muștar, în total ... ha., față de ... ha declarate la APIA ..., deci în plus cu ...ha. (respectiv cu ... ha. în plus la grâu, cu ... ha. în plus la mei și cu ... ha. în plus la muștar), lucrări facturate cu facturile fiscale nr. .../14.08.2010 și respectiv .../11.10.2010, anexele nr.17-....

Pentru campania agricolă 2010/2011, conform adresei APIA Timiș urma a înființa culturi pe o suprafață de ... ha. din care:

- ... ha. mei;
- ... ha. rapiță;
- ... ha. oleaginoase;
- ... ha. alte plante industriale, etc;

pe terenurile preluate în arenda de la persoane fizice, societatea raportând doar producție de rapița și de muștar, pentru culturile de mei, plante industriale (chimion) și oleaginoase (dovleac), nefiind raportată producție.

II.1.3. Referitor la neacordarea dreptul de deductibilitate a TVA în sumă de ... lei din factura .../...7.2011 în valoare totală de ... lei;

La data de 20.07.2011, între SC L SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar se încheie contractul de prestări servicii nr...., prin care prestatorul se obligă să recolteze suprafața de ... ha. teren (rapița ... + muștar ...), să discuiască o dată suprafața de ... ha. (dovleac) și de două, respectiv trei ori suprafața de ... ha., respectiv ... ha. (mei), urmare căreia, la data de 22.07.2011 prestatorul emite către SC X SRL factura fiscală .../...7.2011, în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei, reprezentând “*recuperare costuri discuit, recoltat*” efectuate de către SC SC C SRL la solicitarea SC L SRL în perioada 10.06.2011, 26.06.2011 și 17.07.2011, deci anterior încheierii contractului de prestări servicii nr.../20.07.2011.

SC X SRL nu a prezentat organelor de control situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective care să fie confirmate în calitate de beneficiar, situație în care TVA în suma de ... lei nu poate fi dedusă, avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații.

Factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire.

II.1.4. Referitor la neacordarea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.9) din Decizia de impunere;

La data de 02.08.2011, SC L SRL emite către SC X SRL, factura fiscală nr. .../22.07.2011, reprezentând “*refacturare prestări servicii muștar*», în valoare totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei, valoare evidențiată inițial în factura .../...7.2011 la poziția “*recoltat*” și pentru care beneficiarul lucrării, în speță SC X SRL, nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective și justificative necesare respectivei prestații, situație în care, TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V data de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații.

Factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire.

II.1.5. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.8) din Decizia de impunere;

În cursul lunii iunie 2011, SC X SRL achiziționează de la SC A SRL ..., mobilier pentru bucătărie în valoare totală de ... lei (... + ...), din care TVA reprezintă ... lei, transportul pentru respectivul mobilier reprezentând ... lei, din care TVA în suma de ... lei.

Ulterior, la data de 08.10.2012, respectivul mobilier este vândut pentru valoarea de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei.

TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă, avându-se în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

II.1.6. Referitor la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... din factura .../...11.2011, în valoare totală de ... lei, emisă de SC T SRL;

Controlul constată că în jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2011 este evidențiată factura fiscală/...11.2011, emisă de către SC T SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând arenda conform contractelor ...-...-..., deși ele intrau în vigoare începând cu 09.06.2011, pentru anul agricol 2011/2012, situație în care TVA în sumă de ... lei, a fost respinsă de la deductibilitate, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571 / 2003 .

II.1.7. Referitor la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... lei lei din factura fiscală .../...10.2012, în valoare de ... lei, emisă de SC T SRL;

De asemenea controlul constată că în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2012 este evidențiată factura fiscală nr.... / 08.10.2012, în valoare totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei, reprezentând arenda conform contractelor ...-...-... din 09.06.2011, în condițiile în care în campania SAPS 2012 suprafața declarată și solicitată la plată către APIA- Timiș de către SC X SRL, este de ... ha., lot semincer, situație în care TVA în sumă de ... lei a fost respins de la deductibilitate, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a).

II.2. Referitor la TVA colectată:

II.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată;

La finele anului 2010 SC X SRL deține în stoc mei în cantitate de ... to., în valoare de ... lei, evidențiat în contul 302.5.01 - semințe, materiale de plantat, pentru care în 31.05.2011 se întocmește Proces-verbal de constatare a pagubelor rezultate că urmare a atacului cu dăunători, a căror apariție a fost "*favorizată de temperaturile ridicate*", fapt pentru care s-a decis casarea meiului, TVA stabilită suplimentar de către control reprezentând ... lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată, pentru respectivele lucrări nefiind îndeplinite prevederile art.128 alin.(8) lit.a) și b) din același act normativ.

II.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată;

De asemenea, la finele anului 2010 societatea înregistrează lipsuri în gestiune de ... lei, pentru care TVA colectată suplimentar de echipa de inspecție fiscală este de ... lei (... x 24%), conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată.

II.2.3. Referitor la suma de ... lei TVA colectată aferentă minusului de inventar, imputabile împuternicitului administratorului

Conform procesului-verbal de inventariere întocmit la 31.12.2012 SC X SRL stabilește minusuri de inventar în valoare de ... lei, pentru care TVA colectată stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală este de ... lei (... x 24%), conform prevederilor pct.6 alin.(5) din HG nr.44/2004, actualizată.

II.2.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată aferentă unei baze estimate de ... lei;

În anul agricol 2008/2009, conform adresei APIA-Timiș nr. .../311/08.05.2013, SC X SRL, a solicitat la plată suprafața de ... ha., din care declarate cultivate ... ha., rămase la plată după controale APIA ... ha., din care cu porumb ... ha. și cu grâu de consum ... ha.

Conform datelor din evidența contabilă a SC X SRL, cultura de porumb a fost compromisă, iar la cultura de grâu de pe cele ... ha. cultivate s-au obținut ... kg., cu o producție medie la hectar de ... kg. din care pentru ... kg/ha., față de ... kg/ha. din adresa DRJ Timiș nr..../19.09.2011, iar pentru ... kg/ha., față de ... kg/ha.conform adresei DRJ Timiș nr..../19.09.2011.

Din producția de grâu obținută, cantitatea de ... kg. a fost valorificată la intern la un preț de 0,4201 lei/kg., pentru valoarea facturată aplicându-se TVA în cota de 19%, restul producției utilizându-se ca materie prima (sămânță) în anul agricol 2009/2010.

În anul agricol 2009/2010, conform adresei APIA-Timiș, SC X SRL, a solicitat la plată suprafața de ... ha., din care declarate cultivate ... ha., din care cu grâu de consum ...,... ha. și ...ha. cu alte plante industriale (mei).

Conform datelor din evidența contabilă a SC X SRL, la cultura de grâu s-au obținut ... kg. obținute pe terenurile din zona ..., ... și ..., nespecificându-se suprafața recoltată pe zone, deci cu o producție medie la ha. de ... kg.

Producția de grâu obținută, a fost valorificată integral la intern la un preț de ... lei/kg., pentru valoarea facturată aplicându-se TVA în cota de 24%.

Conform datelor din evidența contabilă a SC X SRL, la cultura de mei s-au obținut ... kg., deci cu o producție medie la ha. de ... kg.(...:....), față de ...kg., conform adresei DRS Timiș nr..../2013.

Întreaga cantitate de mei a fost valorificată în Comunitatea Europeană, respectiv în Austria, la prețul de ... Euro/kg., scutirea de TVA pentru livrările intracomunitare aplicându-se în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) lit.a)

și b) din Anexa la OMFP nr.2222/22.12.2006, pentru aplicarea prevederilor art.143 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, pentru care beneficiarul a comunicat codul valabil de înregistrare în scopuri de TVA, ...ibuit în Austria, justificarea livrărilor făcându-se cu factură, care conține informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr.571/2003 și cu documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în Austria.

În anul agricol 2010/2011 conform adresei APIA-Timiș, SC X SRL, a solicitat la plată suprafața de ... ha., din care declarate cultivate ... ha., din care cu mei ... ha., cu alte plante oleaginoase - dovleac și chimion ... ha. ,cu lolium ... ha., restul cu muștar și rapiță.

Producțiile de mei, dovleac, chimion și lolium au fost compromise, pentru cheltuielile directe SC X SRL a calculat TVA colectată.

Conform datelor din evidența contabilă a SC X SRL la cultura de rapiță s-au obținut ... kg., cu o producție medie la ha. de ... kg. (... : ...).

Întreaga cantitate de rapiță a fost valorificată la intern, către beneficiari înregistrați în scopuri de TVA, la prețul de ... lei/kg., pentru TVA aplicându-se taxarea inversă conform prevederilor art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr. 571/2003 .

Conform datelor din evidența contabilă a SC X SRL la cultura de muștar s-au obținut ... kg., cu o producție medie la ha. de ... kg.

Întreaga cantitate de rapiță a fost valorificată la intern, către beneficiari înregistrați în scopuri de TVA, la prețul de ... lei/to., pentru valoarea facturată aplicându-se TVA în cota de 24%.

În anul agricol 2011/2012 conform adresei APIA-Timiș SC X SRL, a solicitat la plată suprafața de ... ha., din care declarate cultivate ... ha. (lot semincer).

Din analiza comparativă privind producțiile realizate de alte societăți din zona ..., ... și ... care realizează exploatații agricole, se constată faptul că SC X SRL a realizat producții inferioare celor realizate de alte societăți.

Cauzele care au condus la obținerea de producții inferioare sunt:

1.Conform Raportului de expertiză tehnică - agricolă extrajudiciară :

- întârzierea semănatului (la grâul de toamnă s-a făcut la sfârșitul lunii noiembrie și începutul lunii decembrie);
- grâul de primavară a fost semănat cu sămânță de grâu de toamnă;
- erbicidarea s-a făcut cu substanțe vechi, cu doze folosite fără prescripții științifice;
- tehnologia folosită este una de subzistență, lipsind utilajele agricole adecvate;
- lipsa rotațiilor științifice la grâu(s-a cultivat grâu după grâu).

2. Conform discuțiilor purtate între reprezentanții societății:

- porumbul s-a semănat foarte târziu doar pentru a se justifica față de subvenția APIA;

3. Conform proces-verbal întocmit de reprezentanții societății:

- semințele de mei, chimion, dovleac și lolium aduse din Austria nu sunt ameliorate la tipul de sol pentru zona în care au fost cultivate;
- seceta .

Organele de inspecție fiscală au menționat aici în mod expres faptul că zonele de exploatare ..., ... și ... nu sunt situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau alte cauze de forță majoră și prin urmare nu îndeplinesc condițiile prevăzute la pct.42 din H.G.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal date în sensul respectării prevederilor art.21 alin.(4) lit.c) din același act normativ.

Având în vedere prevederile art.67 alin.(1) din OG nr.92/2003, care stipulează faptul că:

“organul fiscal stabilește baza de impunere și obligațiile fiscale de plată aferente, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probe și mijloace de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acestea nu pot determina situația fiscală corectă”,

coroborate cu prevederile pct.65.1 lit.a) din HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală care stipulează faptul că:

“estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt: “

- declarațiile fiscale prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere”.

Echipa de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impozitare a TVA, luând în considerare faptul că obținerea unui producții inferioare nu îndeplinește condițiile prevăzute de art.128 alin.(8) lit.a) și b) din Legea nr.571/2003, respectiv pct.6 alin.(8) lit.a) și b) din HG nr.44/2004, privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În baza temeiurilor legale mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea bazei impozabile în conformitate cu prevederile art.137 alin.(1) lit.a) prin aplicarea cotei prevăzută de art.140 alin.(1) din Legea nr.571/2003.

Utilizarea acestor metode de estimare stipulată de ANAF nr.../2011, la art.(2) lit.d) a fost aprobată prin Nota de fundamentare nr.6606/28.06.2013.

- pentru producția de grâu 2008/2009:

...:
 ... ha. x ...kg/ha. = ... kg
 ... x ... kg/ha. = ... kg.
 = ... kg
 ... x ...lei/kg. = ... lei;
 ...:
 ...ha. x ... kg/ha. = ... kg
 ... x ... kg/ha. = ... kg.
 ... kg
 ... x ... lei/kg. = ... lei;

- pentru producția de grâu 2009/2010:
 ... ha. x ... kg/ha. = ... kg
 ... x ... kg/ha. = ... kg.
 ... kg
 ... x ... lei/kg. = ... lei;
 -pentru producția de porumb 2008/2009 - adresa DAJ Timiș nr..../2013
 ... ha. x ... kg./ha. = ... kg.
 ... kg. x ... lei/kg. = ... lei;
 -pentru producția de mei 2009/2010 - DAJ Timiș
 ... ha. x ... kg.lha. = ... kg.
 ... ha. x ... kg./ha. = ... kg.
 ... kg.
 ... kg. x ... lei/kg = ... lei;
 -pentru producția de mei 2010/2011 - DAJ Timiș
 ... ha. x ... kg.lha. = ... kg.
 ... kg. x ... lei/kg = ... lei;
 -pentru producția de rapiță 2010/2011 - DAJ Timiș
 ... ha. x ... kg./ha. = ... kg.
 ... ha. x ... kg./ha. = ... kg.
 ... kg.
 ... x ... lei/kg = ... lei;

Pentru producția de muștar, chimion, dovleac și căpșuni aferentă perioadei 2010/2011 nu s-au primit elemente (producții medii) de la DAJ Timiș.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în cazul în care apar elemente suplimentare, necunoscute la data controlului și ulterioare încheierii actului de control, echipa de inspecție fiscală își rezervă dreptul de reverificare a SC X SRL.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că prețurile medii folosite pentru estimare au fost preluate din Anuarul stabilit al României pentru anul 2008 - 2009, tabelele 10.8, 10.9.

Din cele prezentate mai sus rezultă o bază impozabilă suplimentară în suma de ... lei (... + ... + ... + ... + ... + ... + ... + ...), căreia îi corespunde TVA colectată cu cota de 19%, în sumă de ... lei (... + ...) stabilită suplimentar, precum și TVA colectată cu cota de 24% în sumă de ... (... + ... + ... + ... + ...) stabilită suplimentar.

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

III.1. Referitor la TVA deductibilă:

III.1.1. Referitor la TVA în sumă de ... lei cuprinsă în factura nr. .../...9.2008 emisă de SC W SRL, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 02.09.2008 între SC W SRL - București, în calitate de consultant și SC X SRL, în calitate de beneficiar, se încheie contractul de consultanță nr...., având ca obiect servicii de consultanță pentru *“investiții în ferme de legume și facilități de depozitare a acestora. Pentru acest scop consultantul va elabora un studiu, respectiv un plan de afaceri integrat care să satisfacă nevoile beneficiarului”*. În data de 19.09.2008, imediat după semnarea contractului, s-a emis de către SC W SRL factura seria ... nr..../...9.2008 reprezentând *“c/val. Servicii consultanță conform contract ...”*, în sumă totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei.

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că raportul de activitate, prezentat de către consultant pentru justificarea serviciilor evidențiate în factura fiscală nr..../...9.2008, nu cuprinde elementele necesare care să justifice prestarea efectivă a serviciilor stipulate la pct.2.1, 2.2 și Anexa 1 la Contractul .../2008, nu este semnat de administratorul firmei de consultanță și nu poartă semnătura administratorului firmei beneficiare care să ateste confirmarea efectuării respectivei prestații, situație în care TVA în sumă de ... lei, nu poate fi dedusă având în vedere prevederile art.134¹ a1in.(4) din Legea nr.571/2003, în vigoare la data respectivă, care stipulează faptul că: *“pentru prestările de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de consultanță..., faptul generator ia naștere la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”*, coroborate cu ale art.145 alin.(1), din același act normativ și cu Decizia V dată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că factura nu conține date privind expedițiile și nici semnătura de primire.

În opinia petentei, dreptul de deducere pentru suma de ... lei TVA cuprins în factura .../...9.2008 a fost respins eronat de organul de control pentru ne semnarea situațiilor de lucrări de către administratorul societății prestatoare și de administratorul societății beneficiare, motivând ca raportul prezentat organului de control poartă semnătura domnului N - senior consultant la SC W SRL, care poate fi un angajat care s-a ocupat de respectivul contract sau poate fi chiar asociat al firmei. Petenta susține că, aplicarea ștampilei societății pe semnătura susnumitului, ar trebui să fie suficientă pentru veridicitate și legalitate.

Petenta menționează că societatea se află în plin proces de achiziționare a terenurilor agricole pe care actualmente le exploatează, interesul manifestat pentru studiul solicitat fiind în legătură cu obiectul de activitate autorizat (secundar în 2008, principal în 2012).

Mai mult, petenta susține că la momentul controlului a prezentat Contractul .../.../...9.2008, factura nr. .../ ...9.2008 și Raportul de activitate semnat și ștampilat, iar în urma acțiunilor derulate între momentul încheierii RIF și cel al depunerii contestației a obținut și mai multe dovezi de prestare a serviciilor cuprinse în factura nr.69 și conform cu prevederile contractului, anexând la contestație aceste documente sub numele de “Anexa 1 - Studiu elaborat de SC W SRL 93 pagini”.

În drept, sunt incidente prevederile capitolului X - Regimul deducerilor art.145 din Legea Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Aceasta se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să

cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Art.155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. ... alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu

drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, ... ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.

(6) Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii.

Conform prevederilor art.1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea plătitoare de TVA.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragraful 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu o factură care să cuprindă

toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Mai mult, relevantă în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze doar la constatarea că: *“factura nu conține date privind expedițiile și nici semnătura de primire, raportul de activitate nu cuprinde elementele necesare care să justifice prestarea efectivă a serviciilor, nu este semnat de administratorul firmei de consultanță, nu poartă semnătura administratorului firmei beneficiare, care să ateste confirmarea efectuării respectivei prestații”*

Se reține că operațiunea efectuată de contestată trebuie analizată prin prisma contractului pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și a tuturor documentelor primare care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă și în baza cărora părțile și-au exercitat fie dreptul de deducere, fie obligația de colectare a taxei pe valoarea adăugată.

De asemenea, referitor la faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, în speță trebuie avute în vedere prevederile art. 134¹ alin.(1-4) din Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003, care arată:

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.

Totodată, se reține că prin Decizia V din data de 15.01.2007 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție - Secțiunile Unite - publicată în Monitorul Oficial nr.7... din 30 octombrie 2007, se prevede:

“Taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea TVA.”

Din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală, la stabilirea caracterului nedeductibil al taxei pe valoarea adăugată, au verificat îndeplinirea tuturor condițiilor având caracter cumulativ și totodată obligatorii, impuse de legea fiscală, dacă au analizat toate elementele care au stat la baza emiterii facturii și dacă acestea conțin toate informațiile obligatorii prevăzute de Codul fiscal, cu indicarea clară a temeiului de lege aplicabil. De asemenea, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au verificat necesitatea efectuării acestor cheltuieli, dacă societatea justifică cu documente prestarea efectivă a serviciilor și dacă aceste prestări au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În susținerea contestației, petenta arată că la momentul controlului a prezentat Contractul .../.../...9.2008, factura nr. .../ ...9.2008 și Raportul de activitate semnat și ștampilat, iar în urma acțiunilor derulate între momentul încheierii RIF și cel al depunerii contestației a obținut și mai multe dovezi de prestare a serviciilor cuprinse în factura nr.... și conform cu prevederile contractului, anexând la contestație aceste documente, sub numele de “Anexa I - Studiu elaborat de SC W SRL 93 pagini”, care cuprinde:

- prezentarea informativă a Programul național de dezvoltare rurală (PNDR) 2007 – 2013 ;
- oportunități de finanțare prin Programul național de dezvoltare rurală PNDR ;
- prezentarea Programului național de dezvoltare rurală, în limba engleză ;
- studiu referitor la Depozit de legume –fructe în atmosfera controlată ;
- prezentare măsura 121 – dezvoltarea exploataților agricole din Programul național de dezvoltare rurală ;
- plan de afaceri cu indicatori de venituri și cheltuieli pe culturi de produse agricole, în limba engleză ;
- analiza situației actuale a sectorului românesc de legume și fructe ;

- raportul de activitate semnat și ștampilat ;
- situație furnizor SC W SRL ;
- înregistrarea contabilă a facturii nr. .../ ...9.2008 ;
- ordin de plată a facturii nr. .../ ...9.2008.

Față de documentele prezentate de petentă, în condițiile în care contractul de consultanță nr.19 are ca obiect servicii de consultanță pentru “investiții în ferme de legume și facilități de depozitare a acestora. Pentru acest scop consultantul va elabora un studiu, respectiv un plan de afaceri integrat care să satisfacă nevoile beneficiarului” se reține că, întrucât organele de inspecție fiscală, prin referatul nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației se limiteze doar la constatarea că:

“De asemenea, societatea anexează la contestație “mai multe dovezi de prestare a serviciilor cuprinse în factura 69 și conform cu prevederile contractului “obținute” în urma acțiunilor derulate între momentul încheierii RIF și cel prezent”, menționând de asemenea faptul că, conform “raportului” anexat la contestație nu se poate identifica locația, respectiv unde sunt situate terenurile ...societatea se află în plin proces de achiziționare a terenurilor”, se impune analizarea de către organele de inspecție fiscală a acestor noi documente prezentate ca anexa la contestație de c...e petenta, analiză în urma căreia activitatea agentului economic să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului de stat să fie corect stabilite.

Potrivit art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(1) Inspecția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a ...ibuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*
- d) solicitarea de informații de la terți;*
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]* ”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organele de inspecție fiscală aveau

obligația să examineze documentele, să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus, după caz.

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, la art.7 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

Din analiza prevederilor legale de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală, pentru stabilirea stării de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante pentru impunere, trebuie să analizeze toate actele și faptele ce rezultă din activitatea contribuabilului, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, organului fiscal revenindu-i sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, cu invocarea temeiurilor de lege aplicabile.

De asemenea, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art.6 Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele ...ibuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

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

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Pct.46 alin.(1) și alin.(2) Secțiunea 7 din Ordinul 3055 / 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stipulează:

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate în fapt se rețin următoarele:

- Codul de procedură fiscală reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat,

contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

- inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și a raporturilor juridice care sunt relevante.

Având în vedere cele menționate anterior, organul de soluționare nu se poate pronunța cu certitudine asupra corectitudinii măsurii de neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, cuprinsă în factura nr. .../...9.2008 emisă de SC W SRL, întrucât în speță, în raport de constatările organului de control, precum și de faptul că organele de inspecție fiscală nu au analizat operațiunile realizate de contestată în întregul lor, luând în considerare doar o parte din aspectele legate de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și având în vedere de probatoriul din dosarul contestației, nu se poate lua o decizie corectă și legală referitoare la acest capăt de cerere, starea de fapt fiscală nefiind complet și fidel determinată, iar baza de impunere nefiind certă.

Întrucât organele de inspecție fiscală nu au verificat toate aspectele legate de dreptul de deducere a TVA, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei

perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.1.2. Referitor la solicitarea acordării dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei aferent facturii nr.../...2009 în valoare totală de ... lei din care TVA ... , emisă de SC S SRL, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA, în condițiile în care din constatările organului de inspecție fiscală și motivele prezentate de societate rezultă aspecte contradictorii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, la data de ...5.2009 între SC X SRL, în calitate de client și SC S SRL, în calitate de prestator, se încheie un contract de colaborare, anexa nr.6 din RIF, având ca obiect semănarea și recoltarea de grâu, floarea soarelui și mei, pe o suprafață de cca 200 ha puse la dispoziție în mod gratuit de către client.

La data de ...2009, anterior încheierii contractului de mai sus SC S SRL ..., emite către SC X SRL, următoarele facturi fiscale:

- F.F. nr.../13.04.2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

- F.F. nr.../...2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

- F.F. nr.../...2009 - discuit, pregătire și semănat și semănat cu sămânță de porumb, floarea soarelui, soia, pentru ... ha, în valoare totală de ... lei, din care TVA ... lei.

Conform celor stipulate în respectivele facturi, SC S SRL a pregătit și semănat pentru SC X SRL, în campania agricolă 2008/2009 porumb, floarea soarelui și soia pe o suprafață de ... ha.(... + ... + ...), prezentând însă proces-verbal de recepție a lucrărilor executate pentru ... ha. cultura soia, în condițiile în care SC X SRL, a cultivat doar grâu pe o suprafață de ... ha. și porumb pe o suprafață de ... ha.

SC X SRL, nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare care să

dovedească efectuarea cheltuielilor respective și justificarea necesității respectivei prestații, situație în care, TVA în sumă de ... lei, nu poate fi dedusă avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V data de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații, iar factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire.

Prin contestație petenta susține că organul de control admite că i s-a prezentat proces-verbal de recepție acceptat de beneficiar a lucrărilor executate și contractate pentru factura nr.../...2009 în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei și pentru că raportul expertului extern confirmă execuția lucrărilor ,coroborând cu declarațiile de la APIA unde suprafața de grâu declarată și ulterior recoltată este de ... ha, petenta solicită recunoașterea ca deductibilă a sumei de ... lei, din care TVA ... lei .

Petenta susține că relația contractuală între SC X SRL și SC S SRL a început în luna noiembrie a anului 2008, iar semnarea acestuia s-a consemnat ca fiind data de ...5.2009. În total s-au facturat lucrări după cum urmează: în ...11.2008 pentru ... ha grâu și ... ha porumb, floarea soarelui și soia în data de ...2009.

SC X SRL a achitat integral suma de ... lei (aproximativ ... euro) valoarea totală facturată de prestator.

Petenta respinge în bloc afirmația organului de control:

“reprezentând culturi de muștar declarată la Primăria ..., nedeclarată la APIA și neevidențiată ca rezultat în contabilitatea SC X SRL.”, ca fiind netemeinică și nereală.

SC X SRL nu a depus declarații la Primăria ... privind cultivarea și suprafețele cultivate, petenta susținând că nu are nicio obligație declarativă de acest fel.

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Aceasta se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

“Art.155 (5) *Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:*

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei;

e) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale cumpărătorului de bunuri sau servicii, după caz;

f) numele și adresa cumpărătorului, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, în cazul în care cumpărătorul este înregistrat, conform art. 153, precum și adresa exactă a locului în care au fost transferate bunurile, în cazul livrărilor intracomunitare de bunuri prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. d);

g) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care cealaltă parte contractantă nu este stabilită în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal în România, în cazul în care reprezentantul fiscal este persoană obligată la plata taxei;

h) codul de înregistrare în scopuri de TVA furnizat de client prestatorului, pentru serviciile prevăzute la art. 133 alin. (2) lit. c) - f), lit. h) pct. 2 și lit. i);

i) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care se identifică cumpărătorul în celălalt stat membru, în cazul operațiunii prevăzute la art. 143 alin. (2) lit. a);

j) codul de înregistrare în scopuri de TVA cu care furnizorul s-a identificat în alt stat membru și sub care a efectuat achiziția intracomunitară în România, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA, prevăzut la art. 153 sau 153¹, al cumpărătorului, în cazul aplicării art. ... alin. (4) lit. b);

k) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la art. 125¹ alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, cu excepția cazului în care factura este emisă înainte de data livrării/prestării sau încasării avansului;

m) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

n) indicarea, în funcție de cotele taxei, a taxei colectate și a sumei totale a taxei colectate, exprimate în lei, sau a următoarelor mențiuni:

1. în cazul în care nu se datorează taxa, o mențiune referitoare la prevederile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 ori mențiunile "scutit cu drept de deducere", "scutit fără drept de deducere", "neimpozabilă în România" sau, după caz, "neinclus în baza de impozitare";

2. în cazul în care taxa se datorează de beneficiar în condițiile art. 150 alin. (1) lit. b) - d) și g), o mențiune la prevederile prezentului titlu sau ale Directivei 112 ori mențiunea "taxare inversă" pentru operațiunile prevăzute la art. 160;

3. în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la art. 152¹ ori la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

4. dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la art. 152² sau la art. 313, ... ori 333 din Directiva 112 sau orice altă trimitere care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune;

p) orice altă mențiune cerută de acest titlu.

(6) Semnarea și ștampilarea facturilor nu sunt obligatorii.

Conform prevederilor art.1 alin. (1) din Ordinul nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de către persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată:

“Începând cu data de 1 ianuarie 2007, conținutul minimal obligatoriu pentru formularul de factură este cel prevăzut la art.155 alin.(5) din Legea nr.

571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, denumită în continuare Codul fiscal.”

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea plătitoare de TVA.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Mai mult, relevantă în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

De asemenea, întrucât este vorba de lucrări de semănarea și recoltarea de grâu, floarea soarelui și mei, trebuie avute în vedere faptul generator pentru

livrări de bunuri și prestări de servicii, conform prevederilor art. 134¹ alin.(1-4) din Codul Fiscal – Legea nr. 571/2003, care arată:

“Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

ART. 134¹

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignație sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se consideră că bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.

(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

(4) Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar”.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze doar la constatarea că: *“nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective și justificarea necesității respectivei prestații, situație în care, TVA în sumă de ... lei, nu poate fi dedusă avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V data de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații, iar factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire”*,
cu atât mai mult cu cât chiar ele au menționat că:

- petenta a prezentat proces-verbal de recepție a lucrărilor executate pentru ... ha. cultura soia;
- exista un Raport de expertiză tehnică agricolă extrajudiciară înregistrat sub nr.../15.08.2010, din care rezultă cultivarea grâului de toamnă pe o suprafață de ... ha. (... + ...), a grâului de primavară pe o suprafață de ... ha., deci în total culturi grâu pe ... ha., suprafață care se regăsește în evidențele APIA Timiș.
- Raportul de expertiză tehnică agricolă extrajudiciară este anexat la contestație.

Deci nu poate fi reținută constatarea potrivit căreia petenta nu a prezentat un proces-verbal de recepție a lucrărilor executate anexat la facturi, întrucât așa

cum am arătat mai sus, societatea contestatoare a prezentat proces-verbal de recepție a lucrărilor executate pentru ... ha.

De asemenea, referitor la constatarea “*reprezentând culturi de muștar declarată la Primăria ..., nedeclarată la APIA și neevidențiată ca rezultat în contabilitatea SC X SRL.*” trebuie verificată afirmația ca SC X SRL nu a depus declarații la Primăria ... privind cultivarea și suprafețele cultivate, petenta susținând în acest sens că nu are nicio obligație declarativă de acest fel și ca ar trebui să existe o factură emisă de societate din care să rezulte vânzarea de muștar, un aviz de expediție, CMR, sau măcar declarația vreunei persoane, fie ea fizică sau juridică din care să rezulte că a achiziționat în anul 2009 de la societate muștar și nu i s-a emis factură și chitanță.

Mai mult, petenta a arătat că în anul agricol 2009-2010 societatea a efectuat lucrări agricole pe terenuri din județul ... , proprietarul terenurilor a declarat cultura de mei la APIA și SC X SRL le-a lucrat și a valorificat producția rezultată. Din acest motiv rezultă un plus de suprafețe la recoltare, față de cele declarate la APIA.

De asemenea, precizează că este o eroare de interpretare a termenului de “alte plante industriale” - acesta făcând referire la muștar și nu la mei. Totuși producția de ... kg mei obținută a fost înregistrată în contabilitate și valorificată prin 6 (șase) facturi în valoare totală de ... EUR, echivalentul a ... lei .

În consecință, se reține faptul că există neconcordanțe între constatările echipei de inspecție fiscală, datele din evidențele Primăriei ... invocate în actul de control, datele din evidențele APIA și datele din evidența contabilă a SC X SRL.

Mai mult, având în vedere raportul expertului extern care confirmă execuția lucrărilor coroborat cu declarațiile depuse la APIA, unde suprafața de grâu declarată și ulterior recoltată este de ... ha, petenta solicită recunoașterea ca deductibilă a sumei de ... lei, din care TVA ... lei .

Prin urmare, se reține că operațiunea efectuată de contestată trebuie analizată prin prisma contractului, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și a tuturor documentelor primare care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă și în baza cărora părțile și-au exercitat fie dreptul de deducere , fie obligația de colectare SC a taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și să verifice dacă serviciile achiziționate de SC X SRL de la SC S SRL sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din

OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.1.3. Referitor la neacordarea dreptul de deductibilitate a TVA în sumă de ... lei din factura .../...7.2011 în valoare totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere pentru TVA, în condițiile în care din constatările organului de inspecție fiscală si motivele prezentate de societate rezultă aspecte contradictorii.

În fapt, organele de inspecție fiscală au menționat că la data de 20.07.2011, între SC L SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar se încheie contractul de prestări servicii nr...., prin care prestatorul se obligă să recolteze suprafața de ... ha. teren (rapiță ... + muștar ...), să discuiască o dată suprafața de ... ha. (dovleac) și de două, respectiv trei ori suprafața de ... ha., respectiv ... ha. (mei).

La data de 22.07.2011 prestatorul emite către SC X SRL factura fiscală .../...7.2011, în valoare totală de ... lei, din care TVA de ... lei, reprezentând *“recuperare costuri discuit, recoltat”* efectuate de către SC SC C SRL la solicitarea SC L SRL în perioada 10.06.2011, 26.06.2011 și 17.07.2011, deci anterior încheierii contractului de prestări servicii nr..../20.07.2011.

Organele de inspecție fiscale au arătat că SC X SRL nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective care să fie confirmate în calitate de beneficiar și având în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații și factura nu conținea date privind expediția și nici semnătura de primire, nu au dat drept de deducere pentru TVA în sumă de ... lei.

Prin contestație, petenta arată că factura .../...7.2011 în valoare de ... lei din care TVA ... lei emisă de SC L SRL reprezintă *“recuperare costuri discuit, recoltat » facturate de SC C SRL*, petenta prezentând la contestație sub titulatura *“Anexa 4 – 3 pagini”*, factura semnată și completată cu date privind expediția, precum și Procesele verbale de recepție a lucrărilor acceptate de beneficiar.

Petenta susține că în realitate SC SC C SRL a încheiat un contract pentru executarea lucrărilor de discuit cu SC L SRL, iar la momentul contabilizării pe centre de cost, aceasta a observat că s-au facturat de către executant și lucrări efectuate pe terenurile aparținând SC X SRL, astfel că SC L SRL a refacturat serviciile către SC X SRL întrucât costurile implicate aparțineau în mod normal celei din urma societăți.

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Aceasta se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea plătitoare de TVA.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Mai mult, relevantă în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

Prin urmare, având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală nu trebuiau să se limiteze doar la constatarea că: *“nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese-verbale de recepție care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective care să fie confirmate în calitate de beneficiar și având în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V dată de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații și factura nu conținea date privind expediția și nici semnătura de primire”*,

în condițiile în care petenta susține că organul de control nu a solicitat aceste documente, societatea asigurând accesul neîngrădit la toate documentele existente. Acastea sunt prezentate ca anexa la contestație sub titulatura “Anexa 4 – 3 pagini”, respectiv:

- factura nr. ... / 22.07.2011, semnată și completată cu date privind expediția;
- proces verbal de recepție și cont de lucrări nr. ... din 22.06.2011;
- proces verbal de recepție și cont de lucrări nr. ... din 10.06.2011;

Deci nu poate fi reținută constatarea organelor de inspecție fiscală că petenta nu a prezentat proces-verbal de recepție a lucrărilor executate anexat la factură, întrucât așa cum am arătat mai sus societatea contestatoare petenta a

prezentat procesele verbale de recepție și cont de lucrări nr. 1 din 10.06.2011 și nr. 1 din 22.06.2011.

Având în vedere atât constatările organelor de inspecție fiscală, cât și argumentele invocate de societate prin contestația formulată, se reține că nu se poate stabili cu certitudine dacă în cauză trebuie analizat contractul de prestări servicii nr.... încheiat între SC L SRL ..., în calitate de prestator și SC X SRL, în calitate de beneficiar, sau trebuie analizată refacturarea serviciilor efectuate de SC SC C SRL în baza unui contract pentru executarea lucrărilor de discuit cu SC L SRL, în condițiile în care lucrările au fost efectuate pe terenurile aparținând SC X SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală trebuie să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și asupra tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă și în baza cărora părțile și-au decontat lucrările agricole efectuate, asupra modul de delimitare a suprafețelor lucrate, în funcție de deținătorul acestora, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestei operațiuni și să verifice dacă serviciile refacturate de SC L SRL de la SC SC C SRL sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. *“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.1.4. Referitor la neacordarea dreptul de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.9) din Decizia de impunere, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscale, au menționat faptul că la data de 02.08.2011, SC L SRL emite către SC X SRL, factura fiscală nr. .../22.07.2011, reprezentând “refacturare prestări servicii muștar”, în valoare totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei, valoare evidențiată inițial în factura .../...7.2011 la pozitia “recoltat” și pentru care beneficiarul lucrării în speță SC X SRL, nu a prezentat controlului situații de lucrări, rapoarte de lucru, procese verbale de recepție sau alte materiale corespunzătoare care să dovedească efectuarea cheltuielilor respective și justificative necesare respectivei prestații, situație în care, TVA în sumă de ... lei, nu poate fi dedusă avându-se în vedere prevederile art.134¹ alin.(4) din Legea nr.571/2003, coroborate cu ale art.145 alin.(1) din același act normativ și cu ale Deciziei V data de Înalta Curte de Casație și Justiție, întrucât beneficiarul prestației nu a prezentat documentele necesare dovedirii respectivei prestații și că factura nu conține date privind expediția și nici semnătura de primire.

Petenta solicită luarea în considerare a documentele atașate la contestație , susținând că nu este vorba de o dublă facturare a serviciilor de recoltare a muștarului, ci de fapt se recuperează costurile de însămânțare a ... ha muștar aparținând în mod normal SC X SRL.

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă, înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată 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.

Aceasta se coroborează cu prevederile pct.46 alin.(1) din HG nr. 44 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“ Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.[...]”

Prin urmare, persoana impozabilă, pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Față de cele mai sus prezentate, rezultă că o primă condiție pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de achiziție este ca societatea să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de TVA. De asemenea, cumpărătorul are obligația de a înregistra în contabilitate facturi fiscale sau documente legal aprobate care să conțină toate datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu și de a verifica întocmirea corectă a acestora.

De altfel, justificarea dreptului de deducere se efectuează cu facturi fiscale în original emise de societatea plătitoare de TVA.

Mai mult, de la data aderării, legislația română a fost armonizată cu Directiva a 6-a a CEE, iar prin Tratatul de Aderare, țara noastră s-a obligat să respecte aquis-ul comunitar, inclusiv deciziile Curții de Justiție Europene. Prin urmare, potrivit deciziei Curții de Justiție C-110/94(INZO), paragrafului 23 se face trimitere la paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN (C-268/83) unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Astfel, potrivit prevederilor enunțate mai sus, se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, cu factură care să cuprindă toate informațiile obligatorii și să fie emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii, nu este suficientă pentru a beneficia de dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță. Astfel, justificarea serviciilor ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

Mai mult, relevantă în soluționarea speței sunt și Deciziile Curții Europene de Justiție în cazurile C-110/94 (INZO), C-268/83 prin care Curtea a statuat că autoritățile fiscale trebuie să țină cont de intenția declarată a persoanei de a desfășura activități care vor face subiectul taxei pe valoarea adăugată și este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii, dar acest lucru nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată de a desfășura activități economice dând naștere la operațiuni taxabile.

Petenta în susținerea contestației atașează Anexa 5 care cuprinde următoarele documente:

- factura nr. .../...8.2011 emisă de SC L SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- fișa contului 331 pe anul 2011;
- factura .../...12.2010 emisă de SC X SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- contractul de prestări servicii nr. .../...12.2010 încheiat între SC X SRL și SC L SRL;
- situația terenurilor lucrate SC X SRL;
- situația terenurilor lucrate SC L SRL;
- nota de recepție și constatare diferențe nr. ... / 15.12.2010;
- proces verbal de recepție și cont de lucrări nr. 1 din 17.07.2011;

- factura nr. .../...2011 emisă de SC SC C SRL;
- contractul de prestări servicii nr. .../...2011 încheiat SC SC C SRL și SC L SRL;

Petenta susține că din factura .../...2011 emisă de SC SC C SRL și contractul de prestări servicii nr. .../...2011 încheiat cu SC L SRL, se poate vedea că prețul recuperat de SC L SRL este identic cu prețul facturat de SC C SRL către SC L SRL.

Factura .../...8.2011 emisă de SC L SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei TVA, are preț unitar ... lei, aplicat pentru ... ha muștar această sumă reprezentând în fapt recuperare facturare eronată de către SC X SRL prin factura .../...12.2010 emisă în baza contractului de prestări servicii nr. .../...12.2010, unde se menționează suprafața de ... ha muștar spre a fi lucrată, numai că ... ha era suprafața arendată de SC L SRL declarată la APIA și alocată pentru cultura de muștar și ... ha era suprafața declarată de SC X SRL la APIA și alocată de asemenea culturii muștarului.

În concluzie, petenta solicită luarea în considerare a documentele atașate la contestație, susținând că nu este vorba de o dublă facturare a serviciilor de recoltare a muștarului, ci de fapt se recuperează costurile de însămânțare a ... ha muștar aparținând în mod normal SC X SRL.

Față de motivele de fapt și documentele prezentate de petentă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală, prin referatul nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației se limiteze doar la constatarea că:

“Menționăm faptul că, însuși contestatărul precizează în contestație faptul că “aceasta situație total nedorită și neplăcută se datorează faptului că împutemicitul societății, domnul S nu cunoștea limba română”, contabilitatea SC X SRL era condusă de la București, unde avea și sediul social.”

se impune analizarea documentelor prezentate de petentă de către organele de inspecție fiscală, analiză în urma căreia activitatea agentului economic să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului de stat să fie corect stabilite.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, organele de inspecție fiscală trebuie să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și asupra tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă și în baza cărora părțile și-au decontat lucrările agricole efectuate.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din

OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.1.5. Referitor la neacordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de ... lei conform pct.8) din Decizia de impunere, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere pentru achiziția de mobilier pentru bucătărie destinat utilizării în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care petenta arată că la ora prânzului se servea masa angajaților societății și zilierilor.

În fapt, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că în cursul lunii iunie 2011, SC X SRL, achiziționează de la SC A SRL ..., mobilier pentru bucătărie în valoare totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei, transportul pentru respectivul mobilier reprezentând ... lei, din care TVA în suma de ... lei. Ulterior, la data de 08.10.2012, respectivul mobilier este vândut pentru valoarea de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că TVA în sumă de ... lei nu poate fi dedusă, având în vedere prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003.

Petenta arată că se respinge deductibilitatea TVA în sumă de ... lei, pe baza prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571/2003, adică nu se realizează operațiuni taxabile.

Petenta susține că prin achiziția acestui mobilier, efectuată în luna iunie 2011, petenta a avut în vedere că la ora prânzului se servea masa angajaților societății și zilierilor.

Petenta susține că datorită rezilierii contractului de închiriere în mod unilateral de către proprietar, societatea a fost nevoită să-și găsească un alt spațiu inclusiv pentru sediul social și acolo nu mai încăpea acel mobilier. Drept urmare, având în vedere uzura care a intervenit prin exploatare și prețul negociat cu clientul, petenta arată că a înstrăinat acest mobilier mai mult forțată de împrejurări, dar s-a realizat o operațiune taxabilă prin factura emisă de către proprietar către client.

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Din textele de lege sus menționate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se reține că organele de inspecție fiscală nu au fost de acord cu aplicarea prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, cu modificările și completările ulterioare, fără a preciza care au fost considerentele care au stat la baza constatării că bunul achiziționat nu a fost destinat utilizării în folosul de operațiuni taxabile, nefiind solicitate informații, de orice fel, din partea petentei, în condițiile în care motivația contestatoarei privind servirea mesei, la ora prânzului, angajaților societății și zilierilor, are suport economic.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect

al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.1.6. Referitor la neacordarea deductibilității TVA în sumă de ... lei din factura .../...11.2011, în valoare totală de ... lei și TVA în sumă de ... lei din factura fiscală .../...10.2012, în valoare de ... lei, emise de SC T SRL, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect nu au acordat drept de deducere în baza art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571 / 2003, în condițiile în care petenta susține că realizează operațiuni taxabile.

a) În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalul de cumpărări aferent lunii noiembrie 2011 este evidențiată factura fiscală ... /...11.2011, emisă de către SC T SRL, în valoare totală de ... lei, din care TVA în sumă de ... lei, reprezentând arenda conform contractelor ...-...-..., deși ele intrau în vigoare începând cu 09.06.2011, pentru anul agricol 2011/2012, situație în care TVA în sumă de ... lei, a fost respins de la deductibilitate, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr. 571 / 2003 .

Petenta susține că factura .../...11.2011, emisă de SC T SRL în valoare totală de ... lei din care TVA în sumă de ... lei este respinsă de organul de control folosind ca argumentare același articol de lege, adică art.145 alin.2 lit.a) din Legea 571/2003, ori SC X SRL declară la APIA și încasează subvenții în fiecare an pentru terenurile care fac obiectul contractelor de arenda ...-...-..., realizează producții de pe acele terenuri pe care le vinde și deci realizează operațiuni taxabile.

În sprijinul afirmației sale petenta arată că se pot consulta copiile ridicate de organul de control cuprinzând: contractele de arendă amintite, cu menționarea parcelelor, rapoartele de obținere a producției pe diversele culturi înființate, facturile emise de societate în momentul vânzării producțiilor recoltate de pe respectivele suprafețe, situațiile de lucrări efectuate pe parcursul diferitelor faze ale proceselor agricole derulate (arat, discuire, însămânțare, fertilizare, ierbicidare, recoltare), existent la dosarul controlului, în care sunt detaliate serviciile de administrare, iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat aceste documente.

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Din textele de lege sus menționate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Astfel, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice realitatea operațiunii din punct de vedere al contractelor de arenda ...-...-..., dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, dacă serviciile i-au fost prestate societății contestatoare, dacă factura fiscală cuprinde toate informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și pe cale de consecință dacă SC X SRL poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

b) În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalul de cumpărări aferent lunii octombrie 2012 este evidențiată factura fiscală nr.... / 08.10.2012, în valoare totală de ... lei, din care TVA reprezintă ... lei, reprezentând arenda conform contractelor ...-...-... din 09.06.2011, în condițiile în care în campania SAPS 2012 suprafața declarată și solicitată la plată către APIA- Timiș de către SC X SRL, este de ... ha., lot semincer, situație în care TVA în sumă de ... lei a fost respins de la deductibilitate, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a).

Petenta susține că organul de control nu face referire la Contractul de asociere în participațiune nr .../...2012 încheiat între SC X SRL și SC L SRL, nici la factura emisă de SC X SRL către SC L SRL având la baza același contract mai sus amintit și nici la deconturile pentru operațiuni în participație emise de cele două societăți una alteia!

În drept, sunt incidente prevederile CAPITOLUL X - Regimul deducerilor art.145 din LEGEA Nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care arată:

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

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

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, potrivit art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

În ceea ce privește rolul activ al organelor fiscale, OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Din textele de lege sus menționate se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Petenta susține că suprafața de teren arendată de la SC T SRL este pusă la dispoziția SC L SRL, prin contractul de asociere nr. .../...2012, iar prin factura .../...11.2012 se realizează operațiunea taxabilă – petenta atașând la contestație Anexa 6 pagini, care cuprinde următoarele documente:

- factura nr. DFD .../...11.2012 emisă de SC X SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei, reprezentând decont conform contract de asociere în participațiune;
- decont pentru operațiuni în participație nr. ... / 17.12.2012 între SC L SRL și SC X SRL, cu valoarea transmisă conform contract asociere participație în sumă de ... lei;
- decont pentru operațiuni în participație nr. ... / 17.12.2012 între SC X SRL și SC L SRL cu valoarea transmisă conform contract asociere participație în sumă de ... lei;
- contract de asociere în participațiune între SC X SRL și SC L SRL;
- factura .../...12.2010 emisă de SC X SRL în valoare totală de ... lei din care TVA ... lei;
- contractul de prestări servicii nr. .../...12.2010 încheiat între SC X SRL și SC L SRL;
- anexa nr. 1.1. tabel nominal cu terenurile societății din localitatea ...;
- anexa nr. 1.2. tabel nominal cu terenurile societății din localitatea ... ;
- anexa nr. 1.3. tabel nominal cu terenurile societății din localitatea ...;

În concluzie, petenta solicită luarea în considerare a documentele atașate la contestație în Anexa 6 – 11 pagini, în condițiile în care organul de control nu face referire la Contractul de asociere în participațiune nr .../...2012 încheiat între SC X SRL și SC L SRL, nici la factura emisă de SC X SRL către SC L SRL având la baza același contract mai sus amintit și nici la deconturile pentru operațiuni în participație emise de cele două societăți una alteia!

Față de motivele de fapt și documentele prezentate de petentă, în condițiile în care organele de inspecție fiscală, prin referatul nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației se limiteze doar la constatarea că:

“De asemenea contractul de asociere în participațiune nr.110/11.03.2012, încheiat între SC X SRL și SC L SRL și prezentat în contestație fac obiectul producției agricole 2011/2012, iar factura emisă de către SC X SRL și prezentată în contestație nu justifică valoarea arendei achitată către SC T SRL”,

se impune analizarea acestora de către organele de inspecție fiscală, analiză în urma căreia activitatea agentului economic să fie reflectată cât mai fidel, iar obligațiile fiscale pe care petenta le datorează bugetului de stat să fie corect stabilite.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, organele de inspecție fiscală trebuie să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, pentru a putea face corelația dintre datele stabilite inițial și finalitatea lor, precum și asupra tuturor documentelor care au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă și în baza cărora părțile și-au decontat operațiunile în participațiune.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei (... lei + ... lei lei)**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2. Referitor la TVA colectată ;

III.2.1. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată de organul de control pentru cantitatea de ... kg mei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au colectat TVA suplimentară, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la finele anului 2010 SC X SRL deține în stoc mei în cantitate de ... to., în valoare de ... lei, evidențiat în contul 302.5.01 - semințe, materiale de plantat, pentru care în 31.05.2011 se întocmește Proces-verbal de constatare a pagubelor - rezultate că urmare a atacului cu dăunători, a căror apariție a fost “favorizată de temperaturile ridicate”, fapt pentru care s-a decis casarea meiului.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au colectat TVA suplimentară în sumă de ... lei, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată, pentru respectivele lucrări nefiind îndeplinite prevederile art.128 alin.(8) lit.a) și b) din același act normativ.

Prin contestație, petenta precizează că organul de control colectează suma de ... lei pentru cantitatea de ... kg mei constatată drept pagubă de o

comisie internă, deși societatea a făcut din proprie inițiativă acest lucru, după cum se poate vedea în extras din Registrul jurnal și Jurnalul pentru Vânzări aferent lunii mai 2011, anexate de petentă la contestație la Anexa 7.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată, care prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”,

coroborate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.d) din același act normativ, care arată:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme. ”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține că bunurile constatate drept pagubă de o comisie reprezintă livrare de bunuri efectuată cu

plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare deține în stoc mei în cantitate de ... to., în valoare de ... lei, evidențiat în contul 302.5.01 - semințe, materiale de plantat, pentru care în 31.05.2011 se întocmește Proces-verbal de constatare a pagubelor, prin care s-a decis casarea meiului. S-a stabilit că societatea a încălcat prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată, nefiind îndeplinite prevederile art.128 alin.(8) lit.a) și b) din același act normativ, organele de inspecție fiscală colectând TVA suplimentară în sumă de ... lei.

Or, petenta precizează că organul de control colectează, pentru a doua oară, suma de ... lei pentru cantitatea de ... kg mei, intrucat societatea a făcut din proprie inițiativă acest lucru.

Astfel, se reține că există contradicții între cele constatate și temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, la dosarul cauzei societatea contestatoare anexează, în susținerea contestației, Anexa 7 care cuprinde Registrul jurnal și Jurnalul pentru Vânzări aferent lunii mai 2011, iar din analiza raportului de inspecție fiscală și referatului nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste documente.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. *“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”*

În consecință **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA colectată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2.2. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată pentru lipsurile din gestiune, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au colectat TVA suplimentară, în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că la finele anului 2010 societatea înregistrează lipsuri în gestiune de ... lei, pentru care TVA colectată suplimentar de echipa de inspecție fiscală reprezintă ... lei (... x 24%), conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată.

Prin contestație, petenta precizează că organul de control colectează TVA în sumă de ... lei, la o valoare eronat majorată ,pentru lipsuri în gestiune înregistrate de societate la finele anului 2010, valoarea fără TVA a pagubei corectă nefiind cea menționată de organul de control, ci ... lei la care societatea a colectat din proprie inițiativă TVA aferenta în sumă de ... lei, după cum se poate vedea în anexa 8 atașată la contestație.

În drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003, actualizată, care prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).”,

coroborate cu prevederile art.128 alin.(8) lit.d) din același act normativ, care arată:

“(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme. ”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține că bunurile constatate drept pagubă de o comisie reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, societatea a colectat din proprie inițiativă TVA aferentă în sumă de ... lei, după cum se poate vedea în anexa 8 atașată la contestație, care cuprinde următoarele documente:

- Registrul jurnal aferent lunii mai 2011;
- Jurnalul pentru Vânzări aferent lunii mai 2011;
- Decont 300 de TVA;
- Bon de consum../01.05.2011;
- Tabel nominal cu situația erbicide, insecticide, fungicide;
- Paguba în urma furtului;
- Proces verbal de cercetare la fața locului încheiat de Poliția ...;

Operațiunea s-a înregistrat la data de 01.05.2011, data la care s-au predat documentele spre contabilizare și nu toate bunurile furate menționate în document aparțineau SC X SRL, doar p...u poziții din șase erau ale lor, două aparținând SC L SRL. Concluzia organului de control este deci eronată în ceea

ce privește valoarea lipsurilor din gestiune, pe de o parte și în ceea ce privește colectarea TVA-ului, pe de altă parte.

Astfel, se reține că există contradicții între cele constatate și temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală, iar din analiza raportului de inspecție fiscală și a referatului nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere documentele anexate în susținerea contestației .

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară revalidarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind suma de .. lei reprezentând TVA colectată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2.3. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată aferentă minusului de inventar, imputabil împuternicitului administratorului, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod corect au colectat TVA suplimentară.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit procesului-verbal de inventariere întocmit la 31.12.2012, SC X SRL stabilește minusuri de inventar în valoare de ... lei, pentru care TVA colectată stabilită suplimentar reprezintă ... lei (... x 24%), conform prevederilor pct.6 alin.(5) din HG nr.44/2004, actualizată.

Prin contestație, petenta susține că organul de control colectează suma de ... lei TVA aferent minusului de inventar semnalat cu ocazia inventarierii efectuate la închiderea anului 2012, deși sumele au fost reflectate prin intermediul contului 473 și nu prin conturi de cheltuieli, deoarece acestea sunt considerate de societate ca fiind imputabile împuternicitului administratorului, petenta anexând la contestație anexa 9 .

În drept, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) și alin.(8) din Legea nr.571/2003, actualizată, care prevede:

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme;

c) perisabilitățile, în limitele prevăzute prin lege;

d) bunurile acordate gratuit din rezerva de stat ca ajutoare umanitare externe sau interne;

e) acordarea în mod gratuit de bunuri în scop de reclamă sau în scopul stimulării vânzărilor sau, mai general, în scopuri legate de desfășurarea activității economice, în condițiile stabilite prin norme;

f) acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, în condițiile stabilite prin norme.”

coroborate cu prevederile pct.6 alin.(5) din HG nr.44/2004, actualizată, care arată:

“6. (1) În sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal, preluarea de bunuri produse de către o persoană impozabilă pentru a fi folosite în cursul desfășurării activității sale economice sau pentru continuarea acesteia nu se consideră ca fiind o livrare de bunuri, cu excepția situației prevăzute la art. 128 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal. Aceleași prevederi se aplică și prestărilor de servicii.

(2) Valorificarea produselor scoase din rezerva de mobilizare constituie livrare de bunuri în sensul art. 128 alin. (1) din Codul fiscal.

(3) În sensul art. 128 alin. (2) din Codul fiscal, persoana impozabilă care acționează în calitate de comisionar, primind facturi pe numele său de la comitentul vânzător sau, după caz, de la furnizor și emițând facturi pe numele său către comitentul cumpărător ori, după caz, către client, se consideră că acționează în nume propriu, dar în contul comitentului. Comisionarul este considerat din punctul de vedere al taxei cumpărător și revânzător al bunurilor, indiferent dacă acționează în contul vânzătorului sau al cumpărătorului, respectiv se consideră că furnizorul ori, după caz, comitentul vânzător face o livrare de bunuri către comisionar și, la rândul său, comisionarul face o altă livrare de bunuri către comitentul cumpărător sau, după caz, către client. Dacă, potrivit contractului, comisionarul acționează în numele și în contul comitentului ca mandatar, dar primește și/sau emite facturi pe numele său, acest fapt îl transformă în cumpărător revânzător din punctul de vedere al taxei.

(4) Prevederile alin. (3) se aplică sub denumirea de structură de comisionar în cazurile prevăzute la pct. 19 alin. (4).

(5) Bunurile constatate lipsă din gestiune nu sunt considerate livrări de bunuri, fiind aplicabile prevederile art. 148 și 149 din Codul fiscal și ale pct. 53 și ”

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, rezulta faptul că există contradicții între cele constatate și temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, la dosarul cauzei societatea contestatoare anexează în susținerea contestației anexa 9, iar din analiza raportului de inspecție fiscală și a referatului nr. .../22.08.2013 cu propunerile de soluționare a contestației, nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere înregistrările

contabile a minusului de inventar imputabil, derulându-se acțiune în instanță de recuperare a prejudiciului.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință **se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013** privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind suma de ... lei reprezentând TVA colectată**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.2.4. Referitor la suma de ... lei reprezentând TVA colectată suplimentar aferentă unei baze estimate de ... lei, cauza supusă soluționării o reprezintă corectitudinea adoptării măsurii de estimare de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală, având în vedere că din analiza comparativă privind producțiile realizate de alte societăți din zona ..., ... și ... care realizează exploatații agricole, s-a constatat faptul că SC X SRL a realizat producții inferioare celor realizate de alte societăți, au adoptat măsura estimării în conformitate cu prevederile art.67 alin.(1) din OG nr.92/2003, coroborate cu prevederile pct.65.1 lit.a) din HG nr.1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală.

Petiționara nu a fost de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală, contestând măsura de estimare adoptată de reprezentanții AIF Timiș prin reîntregirea în mod eronat și abuziv a producției declarate de societate până la nivelul producției medii înregistrată statistic în perioada supusă controlului.

În drept, pentru a putea fi aplicată o astfel de măsura de estimare, legiuitorul a impus respectarea unor condiții procedurale, reglementate de art.67 alin.(1) din OG nr.92/2003,

“Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă”,

coroborate cu prevederile pct.65.1 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

”65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

În cauză, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / 28.06.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... / 28.06.2013, organele de inspecție fiscală au invocat prevederile pct. 65.1 lit. a), menționându-se faptul că s-a adoptat măsura estimării, deoarece declarațiile fiscale prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere.

Având în vedere cele arătate mai sus, organele de soluționare rețin potrivit mențiunilor organelor de inspecție fiscală, că petenta depune declarații, însă declarațiile prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere.

Însă această condiție procedurală nu este argumentată de organele de inspecție fiscală, neputându-se reține în mod cert de ce documentele și informațiile existente la dosarul fiscal al contribuabilului nu ofera informații

relevante pentru impunere, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală este obligată ca în cadrul raportului de inspecție fiscală, să prezinte în detaliu motivele pentru care s-a utilizat metoda estimării, iar așa cum susține și petenta în motivarea contestației:

-pentru toată perioada supusă controlului toate declarațiile fiscale au fost depuse la organele fiscale teritoriale și sunt în conformitate cu datele reflectate în contabilitate. Important de menționat este că societatea a așteptat 13 (treisprezece) luni transferul dosarului fiscal de la ANAF Sector 1 - Bucuresti la ANAF

- pentru producția realizată, pe fiecare cultură în parte, petenta susține că a prezentat organului de control documentele utilizate la reflectarea producției semnate de personalul de specialitate și aprobat de conducere prin care se declara producția obținută

- exista bonuri de predare,

-Proces-verbal semnat de obținerea producției cu menționarea suprafeței recoltate, locația, tipul de cultură recoltat și cantitatea recoltată, fapt recunoscut și consemnat și de organul de control în RIF.

-Fișa magazie produse obținute.

De asemenea, petenta arată că organul de control menționează în raport: *“Pentru cerealele livrate SC X SRL emite factură către beneficiar...”*, precum și:

“Bunurile livrate au fost consemnate în facturi, baza de impozitare și cotele de impozitare sunt cele stabilite conform Titlului VI...”;

“A fost solicitată societății să prezinte situația privind suprafețele declarate, atât la Primăriile de pe raza cărora desfășoară activitatea agricolă, cât și la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură pentru anii 2008-2012, suprafețe ce corespund cu fișele de culturi înregistrate în evidențele contabile ale agentului economic verificat” ,

“Evidența analitică a furnizorilor și clienților este organizată și condusă pe fiecare furnizor și client în parte” etc.

Având în vedere cele arătate mai sus, in OPANAF nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, sunt stipulate condițiile care trebuie îndeplinite de organele de inspecție fiscală pentru a-i fi conferit dreptul de a adopta măsura de estimare, condiții care pot fi:

-contribuabilul nu a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală documentele de evidența contabilă privind operațiunile comerciale și tranzacțiile efectuate;

-din sesizările efectuate de persoane fizice și juridice, instituții, organe de urmărire penală, precum și din verificările încrucișate, rezultă și alte operațiuni și tranzacții comerciale, care nu au fost înregistrate în contabilitatea societății;

-când contribuabilul nu-și îndeplinește obligația de a ține evidențele contabile sau registrele conform dispozițiilor legale și neîndeplinirii măsurilor;

-când au fost distruse sau pierdute documente contabile și actele justificative și au fost neîndeplinite măsurile de reconstituire stabilite de organele de inspecție fiscală;

-când registrele și documentele contabile conțin omisiuni, inadverțente și/sau inexactități care ascund sau împiedică constatarea operațiunilor realizate;

Or, din considerentele de fapt și de drept prezentate în actele atacate nu se reține că organele de inspecție fiscală au încadrat cauza în una din situațiile mai sus prezentate.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. .../2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“ART. 1

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

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

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

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

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

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

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda p...imoniului net.

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

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

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;*
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;*
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;*
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;*
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;*
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.*

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

- a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;*
- b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;*
- c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.*

ART. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Conform prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru această estimare.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pe considerentul că, în perioada verificată, petenta a obținut producții la hectar sub media producțiilor transmise de Direcția pentru Agricultură, fără ca în raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, organele de inspecție fiscală să precizeze care a

fost metoda prevăzută de lege folosită pentru estimare, respectiv să analizeze producțiile declarate și înregistrate în evidență de către petentă în raport cu tehnologia aplicată și cu cheltuielile efectuate de petentă pentru obținerea acestora.

Cu atât mai mult trebuie menționat faptul că în Nota de fundamentare nr. 6606/28.06.2013 organul de control afirmă că a ales să aplice “metoda sursei și a cheltuirii fondurilor”, metodă ce constă în:

“estimarea bazei de impunere a unui contribuabil, pentru determinarea obligației fiscale, cunoscând cheltuielile efectuate. Pentru estimarea bazei de impunere atât din surse impozabile, cât și din cele neimpozabile se au în vedere fluxurile de numerar. Pentru aceasta, fluxurilor de numerar li se asociază cheltuielile și veniturile contribuabilului, determinându-se astfel în întregime numerarul utilizat pentru efectuarea cheltuielilor care va fi comparat cu numerarul încasat din orice sursă. Creșterile și descreșterile nete ale activelor și pasivelor sunt avute în vedere împreună cu cheltuielile nedeductibile și încasările neimpozabile la ajustarea veniturilor și cheltuielilor, obținându-se astfel balanța încasărilor și cheltuielilor pentru reconstituirea venitului impozabil. Determinarea veniturilor sustrate de la calculul bazei de impunere constă în compararea cheltuielilor efectuate cu veniturile declarate în perioada supusă controlului. Metoda se bazează pe faptul că orice cheltuială care excedează valorii declarate a veniturilor reprezintă venit impozabil nedecarat. Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și stabilirii obligației fiscale.”

Ori, niciunde în raportul de inspecție fiscală sau în nota de fundamentare sau pe orice alt document nu se regăsesc elementele mai sus menționate.

Estimarea producției agricole, fără ca organul de inspecție fiscală să ia în considerare informațiile și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, conform pct. 65.2 din H.G. nr. 1050/2004, fără să aducă probe și fără să facă constatări în sensul că petenta nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documente legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală, este nejustificată, fiind efectuată prin nerespectare etapelor prevăzute de procedurile legale de estimare;

Nu se poate reține cu claritate motivele de fapt care au determinat organul de inspecție fiscală să procedeze la stabilirea unei producții medii prin metoda estimării și de asemenea nu s-a putut reține cu claritate care sunt motivele pentru care s-a trecut la procedura prin estimare, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a procedat la utilizarea documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, urmând ca numai în lipsa acestora procedeze la estimare, cu atât mai mult cu cât în Raportul de inspecție fiscală nu s-a făcut referire la existența sau inexistența unor informații din declarațiile de la dosarul fiscal al contribuabilului.

De asemenea, trebuie menționat faptul că organele fiscale ar fi trebuit să aibă în vedere elementele valorice, respectiv prețul de piață al tranzacțiilor, fără a se ține cont de elementele cantitative, care se individualizează pentru fiecare caz în parte, astfel că aplicarea aceleiași cantități medii la hectar pentru toți contribuabilii ar putea conduce la rezultate nereale.

În condițiile arătate, fără să fie individualizate erorile, neconcordanțele ori disfuncționalitățile existente în evidența contabilă a contribuabilului, care să permita concluzionarea că declarațiile fiscale ale acestuia sunt incorect întocmite, justificându-se insuficient măsura adoptării acestei estimări, s-a trecut la majorarea bazei impozabile privind TVA .

În consecință, organele de soluționare rețin, atât faptul că organele de inspecție fiscală nu înscriu în actul atacat în mod clar motivele de fapt și de drept incidente în speță, care să conducă la adoptarea măsurii de estimare, a metodei de estimare folosită, cât și faptul că în aceeași măsură agentul economic nu a justificat integral cu argumente ori documente nivelul producției obținute.

Astfel, chiar și în măsura în care, în mod ipotetic, era necesară adoptarea măsurii de estimare, sunt identificate neconcordanțe privind nivelul producțiilor avute în vedere în cadrul estimării, reținându-se faptul că în mod neclar și neconcludent există neconcordanțe între constatările echipei de inspecție fiscală și evidența contabilă.

Din analiza prevederilor legale menționate mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul ca societatea contestatoare nu se află în niciuna din situațiile prevăzute pentru estimarea bazei de impunere.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivelor producții agricole de c...e SC X SRL având în vedere faptul că obținerea unor culturi agricole este un proces complex care este influențat nu numai de gradul de mecanizare, ci depinde de însușirile genetice ale soiurilor, nivelul de fertilizare, tratamentele contra bolilor, tratamentele contra dăunătorilor, condițiile climaterice prielnice și să încadreze operațiunea ținând cont de situația de fapt a contestatoarei comparativ cu situația societăților comerciale care au realizat culturi agricole în condiții similare și în raport de prevederile legale aplicabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar trebui să efectueze o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice.

De asemenea, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele ...ibuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.

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

Art.49 Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.

(2) Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

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

Art.65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

„Art.94

(1) Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea

sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a ...ibuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

- a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;
- b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;
- c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;
- d) solicitarea de informații de la terți;
- e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;
- f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...]

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal.

Norme metodologice:

102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

Pct.46 alin.(1) și alin.(2) Secțiunea 7 din Ordinul 3055 / 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stipulează:

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele

încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

În raport de cele prezentate mai sus, se reține că măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producțiile agricole obținute de către petentă este insuficient argumentată.

Față de prevederile legale incidente în cauză și din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat estimarea de către organele de inspecție fiscală a producției agricole, prezentarea neclară a temeiurilor legale în baza căruia a fost stabilit debitul suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată, rezultând faptul că organele de soluționare a contestației se regăsesc în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la debitul respectiv.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

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

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, **pentru capătul de cerere privind neacordare a dreptului de deducere pentru TVA în sumă de ... lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

III.3 Referitor la capătul de cerere privind desființarea majorărilor, dobânzilor și penalităților aferente taxei pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Timișoara, prin Serviciul de soluționare a contestațiilor, se poate pronunța asupra cuantumului accesoriilor aferente TVA contestată, având în vedere că petenta contestă parțial decizia de impunere întocmită de organele de control, iar pentru capetele de cerere anterioare s-au pronunțat soluții de desființare parțială a TVA.

În fapt, SC X SRL din ... contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, solicitând și desființarea majorărilor, dobânzilor și penalităților aferente.

Prin Decizia de impunere nr. ... / 28.06.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de plată în sumă de ... lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de ... lei, precum și dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei și penalități de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Având în vedere că la pct.III.1 (pct.III.1.1-III.1.6) și pct. III.2 (pct.III.2.1 - III.2.4) din prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 pentru suma de ... lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată, și întrucât organul de soluționare a contestației nu poate defalca cuantumul accesoriilor aferente acestor debite, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*” potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3[^]1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art....5 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, și pentru suma de ... lei reprezentând:

- **... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;**

- **... lei penalități de întârziere aferente TVA,**

în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele reverificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul OG Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. se

D E C I D E :

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013, pentru suma de **... lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip

de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr.... / ...2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de DGFP Timiș – AIF, în baza Raportul de inspecție fiscală nr.... / ...2013 pentru suma de **... lei** reprezentând:

- ... lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- ... lei penalități de întârziere aferente TVA,

în vederea recalculării acestora în funcție de rezultatele reverificării și de cele reținute prin prezenta decizie.

3. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ...;
- AJFP Timiș – Inspecția Fiscală – Serviciul Inspecție Fiscală
Persoane Juridice 1.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...