

**DECIZIA nr. 528 din 2015**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
**S.C. XXX SRL,**  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector Y a Finantelor Publice cu adresa nr. X/14.05.2015, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015, cu privire la contestatia formulata de societatea S.C. XXX SRL cu sediul in Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. X/22.04.2015, il constituie anulara in parte a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S3 X/2015, emisa de Administratia Sector Y a Finantelor Publice in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 X/2015, si inmanata la data de 20.04.2015, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de X lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar in suma de X lei si accesorii aferente in suma de X lei.

**Societatea contesta suma de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.**

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de societatea S.C. XXX SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

**I. Prin contestatia formulata S.C. XXX SRL** solicita anulara partiala a deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 X/2015, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. F-S3 X/2015, pentru suma de X lei, denumita de contestatoare "Suma TVA nelegal respinsa la rambursare", compusa din urmatoarele sume:

TVA NEADMISA LA DEDUCERE

Nr.	Suma TVA -lei-	Motiv	Data
1		Descarcare gestiune produse finite	07.11.2013
2		-II- -II-	30.11.2013
3		Stoc ingrasaminte factura X/26.06.2013	30.11.2013
4		factura X/28.10.2013 grau	28.10.2013
5		factura X/13.11.2013 grau	13.11.2013

TVA COLECTATA SUPLIMENTAR

Nr.	Suma TVA -lei-	Motiv	Data
1		Estimare	
2		Factura X	28.11.2013
3		Factura X	28.11.2013
4		Factura X	11.12.2013

Astfel se motiveaza contestarea TVA stabilita suplimentar in suma de X lei (X + X), pentru diferenta de X lei din total suma contestata (X lei - X lei) nefiind formulate motive de admitere a contestatiei.

In sustinerea contestatiei societatea arata, in esenta, urmatoarele motive:

**1. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in cuantum total de X lei**

Considera ca organele de control au calculat eronat TVA aferenta unor note contabile de corectie din gestiunea societatii, pentru ca ulterior sa respinga dreptul de deducere aferent acestor corectii. Mentioneaza ca Societatea detine facturi conform art. 155(5) din Codul Fiscal republicat dupa cum solicita si organul de inspectie fiscala.

Totodata, conform art. 145 alin (2) din Codul Fiscal, orice persoana impozabila poate deduce TVA platita la achizitia bunurilor si serviciilor utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Pe cale de consecinta, rezulta ca Societatea si-a exercitat corect dreptul de deducere cu privire la TVA in suma de X lei, indeplinind toate conditiile prevazute de Codul Fiscal, constatarea organelor de control fiind lipsita de temei legal.

**2. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in cuantum total de X lei**

Valoarea de X lei, reprezentand TVA pentru care nu s-a acordat drept de deducere aferenta descarcarii de produs finit, descarcare efectuata in data de 30.11.2013 (reprezentand X tone) in valoare de X lei conform fisei de magazie aferenta culturii de floarea soarelui productie 2013, conform organelor de control societatea nu a prezentat documente justificative, conform art. 146 alin. (1) lit a) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu art 6 din Legea 82/1991 republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere prevederile mentionate de organele de control, art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, consideram ca societatea nu se incadra la aceste precizari.

Societatea a incheiat un contract de vanzare cu privire la productia de floarea soarelui aferenta anului 2013, cu mentiunea ca aceasta cantitate (productia estimata a fi recoltata) urma sa fie livrata ulterior emiterii facturii de vanzare din sistemul informatic. Deoarece sistemul de contabilitate SAP permite emiterea facturilor de vanzare doar in situatia in care in gestiune este incarcata o cantitate echivalenta cu cantitatea vanduta, pentru a se putea emite factura de vanzare nr. X/11.09.2013 catre clientul X, s-a incarcat gestiunea cu o cantitate de productie estimata a fi recoltata. Recolta de floarea soarelui nefiind conform estimarilor de productie, s-a corectat cantitatea vanduta prin factura nr. X/11.09.2013, prin emiterea facturii de storno nr. X/08.11.2013. Ulterior acestor facturi societatea a procedat la corectii de stoc conform cu productia efectiv realizata, dupa cum a explicat organelor de control si in Adresa transmisa in data de 12.03.2014 (Anexa 4).

Societate detine facturi conform art. 155(5) din Codul Fiscal republicat, dupa cum mentioneaza si organul de inspectie fiscala.

Totodata, conform art. 145 alin (2) din Codul Fiscal , orice persoana impozabila poate deduce TVA platita la achizitia bunurilor si serviciilor utilizate in vederea realizarii de operatiuni taxabile.

Pe cale de consecinta, rezulta ca Societatea si-a exercitat corect dreptul de deducere cu privire la TVA in suma de X lei, indeplinind toate conditiile prevazute de Codul Fiscal, astfel ca afirmatia organelor de control este lipsita de temei legal.

### 3. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in cuantum total de X lei

Valoarea de X lei reprezinta neacceptarea partiala la deducere a facturii nr X/26.06.2013, emisa de SC X SRL, pentru suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si baza impozabila in suma de X lei, reprezentand ingrasaminte porumb X pachete (din cele X de pachete facturate, aflandu-se pe stoc doar un pachet la data de 30.11.2013, (data de la care contribuabilul s-a inregistrat ca platitor de TVA).

Societatea indeplineste toate conditiile de deductibilitate prevazute in legislatia de TVA, pentru TVA aferenta facturii de servicii emise de catre SC X SRL. Astfel, potrivit art. 145 alin. 1 si 2 din Codul Fiscal, dreptul de deducere „ia nastere la momentul exigibilitatii taxei". De asemenea, „Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul [...] operatiunilor taxabile".

In continuare, conform art. 146 alin. 1, lit. a din Codul Fiscal „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei [...] persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina ofactura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 (...)"

Astfel, legislatia de TVA conditioneaza exercitarea dreptului de deducere de indeplinirea cumulativa a urmatoarelor conditii:

- (i) achizitia sa fie destinata desfasurarii de operatiuni impozabile; si
- (ii) societatea sa detina o factura corect intocmita

In ceea ce priveste prima conditie, considera ca Societatea a procedat corect la deducerea TVA aferenta serviciilor de training facturate de SC X SRL intrucat se poate demonstra cu usurinta faptul ca acestea au fost necesare in vederea realizarii activitatii sale.

In ceea ce priveste a doua conditie de exercitare a dreptului de deducere, mentioneaza ca Societatea detine o factura corect intocmita pentru achizitiile efectuate, fapt necontestat de catre organele de inspectie fiscala, cu ocazia desfasurarii controlului fiscal.

De asemenea conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere asa cum sunt ele mentionate de catre Codul fiscal dar si de catre Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt si ele indeplinite in totalitate deoarece Societatea detine pentru serviciile achizitionate facturi care au fost emise respectand prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal.

Pe cale de consecinta, rezulta ca Societatea si-a exercitat corect dreptul de deducere cu privire la TVA in suma de X lei, indeplinind toate conditiile prevazute de Codul Fiscal, constatarea organelor de control fiind lipsita de temei legal.

### 4. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in cuantum total de X lei

Valoarea de X lei reprezinta neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr X/28.10.2013, emisa de SC X ROMANIA SRL, reprezentand grau, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si baza impozabila in suma de X lei intrucat: SC X

ROMANIA SRL in baza prevederilor art 140 alin (2), litera g) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, trebuia sa aplice cota de 9%, factura fiind emisa catre un neplatitor de TVA la acea data. Astfel din valoarea in suma de X lei, reprezentand TVA echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere pentru suma de X lei (diferenta intre cota de 24% si cota de 9%).

Arata in continuare ca Societatea indeplineste toate conditiile de deductibilitate prevazute in legislatia de TVA, pentru TVA aferenta facturii de servicii emise de catre SC X ROMANIA SRL. Astfel, potrivit art. 145 alin. 1 si 2 din Codul Fiscal, dreptul de deducere „ia nastere la momentul exigibilitatii taxei”.

De asemenea, „Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul [...] operatiunilor taxabile (...)”.

In continuare, conform art. 146 alin. 1, lit. a din Codul Fiscal „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei [...] persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii: a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 (...)”.

Asfel, legislatia de TVA conditioneaza exercitarea dreptului de deducere de indeplinirea cumulativa a urmatoarelor conditii:

- (i) achizitia sa fie destinata desfasurarii de operatiuni impozabile; si
- (ii) societatea sa detina o factura corect intocmita

In ceea ce priveste prima conditie, considera ca Societatea a procedat corect la deducerea TVA aferenta serviciilor de training facturate de SC X ROMANIA SRL intrucat se poate demonstra cu usurinta faptul ca acestea au fost necesare in vederea realizarii activitatii sale. In ceea ce priveste a doua conditie de exercitare a dreptului de deducere, mentionam ca Societatea detine o factura corect intocmita pentru achizitiile efectuate, fapt necontestat de catre organele de inspectie fiscala, cu ocazia desfasurarii controlului fiscal.

De asemenea conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere asa cum sunt ele mentionate de catre Codul fiscal dar si de catre Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt si ele indeplinite in totalitate deoarece Societatea detine pentru serviciile achizitionate facturi care au fost emise respectand prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal.

Pe cale de consecinta, rezulta ca Societatea si-a exercitat corect dreptul de deducere cu privire la TVA in suma de X lei, indeplinind toate conditiile prevazute de Codul Fiscal, constatarea organelor de control fiind lipsita de temei legal.

#### 5. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in cuantum total de X lei

Valoarea de X lei reprezinta neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr X/13.11.2013, emisa de SC X ROMANIA SRL, reprezentand grau, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si baza impozabila in suma de X lei, intrucat: SC X ROMANIA SRL in baza prevederilor art. 140 alin (2), litera g) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, trebuia sa aplice cota de 9%, factura fiind emisa catre un neplatitor de TVA la acea data. Astfel din valoarea in suma de X lei, reprezentand TVA echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere pentru suma de X lei (diferenta intre cota de 24% si cota de 9%). Pentru diferenta in suma de X lei, reprezentand cota de TVA de 9% aferenta facturii sus mentionate, echipa de inspectie fiscala nu acorda dreptul de deducere, factura nefiind achitata pana la data de 31.10.2014.

Vom arata in continuare ca Societatea indeplineste toate conditiile de deductibilitate prevazute in legislatia de TVA, pentru TVA aferenta facturii de servicii emise de catre SC X ROMANIA SRL. Astfel, potrivit art. 145 alin. 1 si 2 din Codul Fiscal, dreptul de deducere „ia nastere la momentul exigibilitatii taxei”.

De asemenea, „Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul [...] operatiunilor taxabile (...)”.

In continuare, conform art. 146 alin. 1, lit. a din Codul Fiscal „pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei [...] persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 (...)”.

Astfel, legislatia de TVA conditioneaza exercitarea dreptului de deducere de indeplinirea cumulativa a urmatoarelor conditii:

(i) achizitia sa fie destinata desfasurarii de operatiuni impozabile; si

(ii) societatea sa detina o factura corect intocmita

In ceea ce priveste prima conditie, consideram ca Societatea a procedat corect la deducerea TVA aferenta serviciilor de training facturate de SC X ROMANIA SRL intrucat se poate demonstra cu usurinta faptul ca acestea au fost necesare in vederea realizarii activitatii sale.

In ceea ce priveste a doua conditie de exercitare a dreptului de deducere, mentionam ca Societatea detine o factura corect intocmita pentru achizitiile efectuate, fapt necontestat de catre organele de inspectie fiscala, cu ocazia desfasurarii controlului fiscal.

De asemenea conditiile pentru exercitarea dreptului de deducere asa cum sunt ele mentionate de catre Codul fiscal dar si de catre Directiva de TVA (2006/112/EC) sunt si ele indeplinite in totalitate deoarece Societatea detiaie pentru serviciile achizitionate facturi care au fost emise respectand prevederile art. 155 alin. (5) Cod fiscal.

Pe cale de consecinta, rezulta ca Societatea si-a exercitat corect dreptul de deducere cu privire la TVA in suma de X lei, indeplinind toate conditiile prevazute de Codul Fiscal, constatarea organelor de control fiind lipsita de temei legal.

#### 6. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la TVA colectata in quantum total de X lei

Respectiv:

TVA colectata in suma de X lei, aferenta estimarii productiei de floarea soarelui aferenta anului agricol 2012-2013, pe o diferenta de suprafata de X hectare si o productie estimata de X tone;

TVA colectata in suma de X lei, aferenta estimarii productiei de porumb aferenta anului agricol 2012-2013, pe o diferenta de suprafata de X hectare si o productie estimata de X tone;

TVA colectata in suma de X lei, cu o baza impozabila de X lei, aferenta estimarii productiei de grau, pe o diferenta de suprafata declarata ca nefiind lucrata de X hectare si o productie estimata de X tone.

Considera ca organele de control au colectat in mod eronat TVA in suma de X lei aferenta unor estimari de productie si a unor estimari de suprafete lucrate. Societatea a prezentat organelor de control suprafetele de teren pe care le detine conform contractelor de arenda inregistrate la Primaria „Centralizator contracte de arenda” (Anexa 5) si de asemenea a prezentat suprafetele de teren pe care le lucreaza efectiv din totalul suprafetelor de teren arendate conform „Graficului de lucrari” aferente anilor agricoli 2012-2013 si 2013-2014 (Anexa 6). Din punctul de vedere al societatii modul de raportare al organelor de control la „Necesarul de materii prime” (Anexa 7) furnizat de societate este complet eronat deoarece acest necesar este o estimare a viitoarelor costuri cu materiile prime utila pentru a creiona un buget anual de cheltuieli al societatii si nu constituie o situatie la care sa se raporteze organele control. Organelor de control li s-a pus la dispozitie „Fisa de culturi” (Anexa 8) pe fiecare an agricol 2012-2013 si 2013-

2014, situatie care contine costurile efective cu materiile prime (cheltuieli directe) si cheltuielile indirecte. O alta situatie relevanta pentru aceasta analiza, care de asemenea s-a prezentat organelor de control este „Situatia privind suprafete lucrate si suprafete recoltate” (Anexa 9) cuprinzand cantitatile recoltate aferente suprafetelor lucrate.

Conform prevederilor legale in vigoare, respectiv art. 145 alin (1) si (2) din Codul fiscal actualizat: orice persoana impozabila poate deduce TVA platita la achizitia bunurilor sau serviciilor, daca respectivele bunuri si servicii sunt utilizate in vederea realizarii operatiunilor taxabile.

Intentia desfasurarii de activitati economice a fost demonstrata prin contractele incheiate cu arendasii (de exemplu KI) pe de o parte, iar pe de alta parte prin veniturile inregistrate din suprafetele lucrate. Reitereaza ideea ca Societatea realizeaza investitii complexe pe o durata mai lunga de timp, motiv pentru care nu se pot obtine venituri pe intreaga suprafata, decat dupa ce investitia va fi finalizata. Anexeaza harti cu suprafata arendata aferenta anilor 2012-2013 si 2013-2014 cu evidentierea suprafetelor lucrate si a suprafetelor nelucrate (Anexa 10).

Mai exact, faptul ca persoana impozabila a demonstrat intentia, nu da dreptul autoritatilor de a respinge de la deductibilitate cheltuielile efectuate pe parcursul actiunilor premergatoare investitiei, sau de a ajusta veniturile cu privire la faza initiala a investitiei.

Practica are castig de cauza la Curtea Europeana de Justitie care a considerat in numeroase cazuri (cum ar fi: C-37/95 Belgische Staat v. Gent Coal Terminal NV, C-110/94 Intercommunale voor zeewaterrontziling (INZO) v. Belgian State and C-268/83 D.A. Rompelman and E.A. Rompelman - Van Deelen v. Minister van Financien), ca inca de la momentul efectuarii primei investitii persoana impozabila initiaza o activitate economica. Astfel, deciziile Curtii in aceste cazuri au fost ca TVA platita pentru actiuni premergatoare unei activitati economice poate fi dedusa de catre persoana impozabila, chiar si in cazul in care nu s-au obtinut venituri.

In acest sens, practica poate fi sustinuta si cu privire la TVA colectat de autoritatile fiscale pentru veniturile ajustate.

Se retine faptul ca Societatea indeplineste de asemenea o alta conditie a exercitarii dreptului de deducere, respectiv existenta facturilor intocmite conform art. 155(5) din Codul fiscal.

Avand in vedere cele mentionate mai sus considera abuziva practica organului fiscal de control, cu privire la ajustarea veniturilor in cazul suprafetei nelucrate.

#### 7. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la TVA colectata in cuantum de X lei

Pentru factura nr. X/28.11.2013, reprezentand livrare floarea soarelui, emisa catre SC X COM SRL in valoare totala de KI lei echipa de inspectie fiscala a colectat TVA in suma de X lei.

Produsele pentru care se aplica masurile de simplificare sunt prevazute la art. 160 din Codul fiscal si avand in vedere faptul ca Societatea detine un profil specializat in productia si comercializarea de plante oleaginoase, considera ca organele de control au colectat eronat TVA aferenta livrarilor de cereale.

Se retine deasemenea faptul ca Societatea a intocmit facturi conform articolului 155(5) din Codul fiscal aplicand mecanismul taxarii inverse.

#### 8. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la TVA colectata in cuantum de X lei

Pentru factura nr X/28.11.2013, reprezentand livrare porumb, catre SC X COM SRL, in valoare de X lei echipa de inspectie fiscala a colectat TVA in suma de X lei;

Produsele pentru care se aplica masurile de simplificare sunt prevazute la art. 160 din Codul fiscal si avand in vedere faptul ca Societatea detine un profil specializat in

productia si comercializarea de plante oleaginoase, consideram ca organele de control au colectat eronat TVA aferent livrarilor de cereale.

Se retine de easemenea faptul ca Societatea a intocmit facturi conform articolului 155(5) din Codul fiscal aplicand mecanismul taxarii inverse.

#### 9. Nelegalitatea constatarilor organelor fiscale cu privire la TVA colectata in quantum total de X lei

TVA colectata in suma de X lei este aferenta facturii nr. X/11.12.2013, emisa de SC XA SRL, in valoare totala de X lei din care TVA in suma de X lei, reprezentand seminte, pentru care contribuabilul trebuia sa aplice masurile de simplificare conform prevederilor art. 160 alin (2) litera c) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare. Conform prevederilor art 160 alin (3) SC XXX SRL, trebuia sa evidentieze taxa aferenta in decontul de TVA atat ca taxa deductibila cat si ca taxa colectata.

Avand in vedere codul fiscal in vigoare (art 160. Alin 1) taxarea inversa se aplica doar daca cei doi parteneri sunt platitori de TVA. De asemenea s-a purtat corespondenta de catre Compania XXX, care nu este platitoare de TVA din care se poate vedea foarte clar intentia societatii ca s-a dorit modificarea facturii si societatea SC XA SRL nu a dorit modificarea facturii. (Anexa 11).

In concluzie, avand in vedere motivele de fapt invocate solicita anularea in parte a Deciziei de impunere nr. F-S3 X/2015 prin care s-a respins la rambursare suma de XA lei, din care intelege sa conteste suma de X lei, reprezentand „Suma TVA nelegal respinsa la rambursare”.

**II.** Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S3 X/2015, emisa de Administratia Sector Y a Finantelor Publice s-a stabilit TVA stabilita suplimentara in suma de XA lei.

Sumele contestate de societate reprezinta TVA suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscala pentru nerespectarea prevederilor Titlului IV din Codul fiscal, referitoare la deducerea TVA aferenta unor achizitii neachitate, TVA aferenta unor descarcari de gestiune fara documente corespunzatoare, inregistrarea in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire, neaplicarea sau aplicarea eronata a masurilor de simplificare, aplicarea cotelor de TVA. Deasemenea organul fiscal a colectat TVA, in temeiul atributiilor stabilite de art. 11 alin. (1) din Codul fiscal, prin estimarea productiei agricole realizate pe unele suprafete de teren detinute, terenuri agricole pe care societatea nu a raportat obtinerea vreunei productii.

Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organul fiscal emitent al deciziei contestate, fata de sustinerile si documentele prezentate in dosarul contestatiei, propune respingerea contestatiei.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-S3 X/2015, emisa de Administratia Sector Y a Finantelor Publice s-a stabilit TVA suplimentara in suma de XA lei din care societatea contesta suma de X lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

**1. Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma totala de X lei compusa din sumele de X lei, respectiv X lei.**

*Cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au ajustat TVA dedusa de societate in conditiile in care ajustarea taxei se face pentru taxa dedusa anterior intervenirii obligatiei de ajustare iar din constatările consemnate nu rezulta cum, cand si daca s-a dedus initial taxa ajustata iar constatările privind existenta unor lipsuri in gestiune se intemeieaza pe o fisa de magazie eronat intocmita de contestatoare.*

**In fapt**, conform RIF-ului din 16.04.2015 (pagina 9), nu s-a acceptat deducerea TVA in suma de X lei/X lei aferenta descarcarii de produs finit efectuata in 07.11.2013/30.11.2013 in valoare de 188.313,31 lei/X lei, conform fisei de magazie aferenta culturii de floarea soarelui productie 2013, pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, conform art. 146 alin. (1) lit. a) coroborat cu art.148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, singura explicatie din fisa de magazie fiind "corectie stoc" pentru cantitatea de X tone/X tone.

Contestatoarea, asa cum arata la pagina 5 din contestatie, intelege ca a pierdut dreptul de deducere conform art. 148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal iar conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal (invocat de organul fiscal) detine facturi emise conform art. 155 din Codul fiscal si prin urmare constatările organului fiscal sunt lipsite de temei legal.

Prin punctul de vedere fata de proiectul de RIF si prin adresa de raspuns la mailul organelor de inspectie fiscala din data de 11.03.2015 (anexa nr. 4 la contestatie), administratorul societatii arata referitor la documentele justificative aferente scaderii din gestiune a cantitatii de X tone/X tone floarea soarelui ca societatea a incheiat un contract de vanzare a productiei de floarea soarelui aferenta anului 2013 pentru care a trebuit sa emita o factura. Sistemul informatic utilizat de societate (SAP) permite emiterea facturilor de vanzare doar in situatia in care gestiunea este incarcata cu o cantitate echivalenta cu cantitatea vanduta. Pentru a se putea emite factura de vanzare nr. X/11.09.2013 catre X SRL (o alta societate din grup), s-a incarcat gestiunea cu o cantitate de productie estimata a fi recoltata. Recolta de floarea soarelui nefiind conform estimarilor de vanzare s-a corectat ulterior productia vanduta prin factura de vanzare nr. X/11.09.2013 prin emiterea facturii de storno nr. X/08.11.2013.

In combaterea punctului de vedere al contribuabilei la capitolul VI pagina 20 - 21 din RIF, organele de inspectie fiscala considera ca incarcarea in fisa de magazie reprezinta vanzare productie realizata nu estimata asa cum sustine contribuabilul, iar emiterea facturii nr. X/11.09.2013, pentru cantitatea de X tone, reprezinta vanzare productie realizata (dupa cum se mentioneaza chiar in factura). Se concluzioneaza ca descarcările efectuate de X tone in data de 07.11.2013 si X tone in data de 30.11.2013 nu pot fi considerate corectii de stoc aferente estimarii unei productii eronate ci descarcari de stocuri care nu au la baza documente justificative. Nu se face nici o referire la factura de storno nr. X/08.11.2013.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art.148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal aprobat prin legea nr. 571/2003, si pct. 53 subpct. 6) din Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in noiembrie 2013:

Codul fiscal:

*"ART. 148 Ajustarea taxei deductibile în cazul achizițiilor de servicii și bunuri, altele decât bunurile de capital*

*(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:*



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

Norme metodologice:

ART. 148

“ 53.[...]

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

[...]

d) bunuri lipsă în gestiune din alte cauze decât cele prevăzute la art. 148 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv bunurile furate. În cazul bunurilor lipsă din gestiune care sunt imputate, se efectuează ajustarea taxei, sumele imputate nefiind considerate contravaloarea unor operațiuni în sfera de aplicare a TVA.”

Din aceste prevederi se retine ca, în cazul unor bunuri lipsa în gestiune, persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei dedusa inițial. Ajustarea taxei presupune anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial. Implicite **în cazul în care pentru bunurile lipsa în gestiune nu s-a dedus taxa nu există taxa de ajustat.**

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației se face o analiză mai aprofundată a fișei de magazie a contribuabilului, astfel:

- producția încărcată în fișa de magazie a contribuabilului, în perioada 07-10 septembrie 2013, de X tone (X + X + X + X) a fost descărcată în baza facturii nr. X/11.09.2013;

- a fost emisă factura de stornare X/08.11.2013, pentru cantitatea de X tone, cantitate intrată în fișa de magazie în data de 07.11.2013, anterior facturii de stornare;

- din cantitatea intrată în fișa de magazie de X tone, în data de 07.11.2013, s-a efectuat fără nici un document, descărcarea din fișa de magazie a cantității de X tone floarea soarelui, explicația fiind corectie stoc;

- în data de 28.11.2013, în baza facturii nr. X/28.11.2013, a fost livrată cantitatea de 8,160 tone floarea soarelui fiind descărcată aceeași cantitate din fișa de magazie;

- în data de 30.11.2013, s-a efectuat fără nici un document, descărcarea din fișa de magazie a cantității de X tone floarea soarelui explicația fiind corectie stoc.

Pentru operațiunile de corectie stoc de organele de inspecție fiscală arată că au făcut ajustarea taxei deduse conform prevederilor art.148 alin. (1) lit. c) din Codul fiscal și pct. 53 alin. 6) lit. d) al Normelor metodologice, boldându-se în textul normelor citate cuvintele **bunuri lipsă din gestiune**.

Se retine că în baza unei fișe de magazie a contribuabilului referitoare la producția de floarea soarelui obținută, organele de inspecție fiscală au constatat o lipsa în gestiune de floarea soarelui obținută din producție proprie, aferentă unor operațiuni de corectie, efectuate în luna noiembrie 2013, considerate descărcări de stocuri care nu au la baza documente justificative. Descărcările de gestiune, fără documente justificative, s-au

asimilat cu o lipsa echivalenta, pentru care s-a procedat la ajustarea taxei deduse. **Nu s-a mentionat daca contribuabilul a dedus initial taxa ajustata aferenta lipsei in gestiune**, in conditiile in care acesta a solicitat inregistrarea in scopuri de TVA, in luna noiembrie 2013 si a fost inregistrata in scopuri de TVA, pentru prima oara, incepand cu 01.12.2013 si ar fi avut obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA din luna octombrie 2013, ceea ce ar fi atras inregistrarea in scopuri de TVA incepand cu 01.11.2013.

Din modul in care organelor de inspectie fiscala si-au prezentat constatările nu rezulta cand si cum si-a dedus initial contribuabilul taxa ajustata de organele fiscale. Fisa de magazie poate servi la constatarea unor eventuale lipsuri in gestiune dar nu ofera nici un fel de informatie despre taxa dedusa de contribuabil. Prin urmare organele de inspectie fiscala trebuiau ca inainte de ajustarea taxei sa arate expres daca si cum si-a dedus initial contribuabilul taxa de ajustat aferenta cantitatii de floarea soarelui iesita din fisa in baza operatiunilor de corectie, operatiuni asimilate de organele de inspectie fiscala cu o lipsa in gestiune.

Chiar organul de inspectie fiscala arata la pagina 21 a RIF-ului din 16.04.2015 prevederile OMEF nr. 3512/2008 privind formularul FISA DE MAGAZIE. Din aceste prevederi rezulta ca fisa de magazie se intocmeste pe fiecare loc de depozitare si este un document de evidenta analitica a stocului bunurilor, competarea coloanelor privind intrarile, iesirile si stocul facandu-se de gestionar. Analizand fisa de magazie a contribuabilului este evident ca aceasta nu respecta continutul minim de informatii prevazut de OMEF nr. 3512/2008, neprevazandu-se magazia unde s-a depozitat floarea soarelui, gestionarul, documentul ce sta la baza inregistrarii operatiunilor, stocul. Asa fiind organele de inspectie fiscala si-au fundamentat constatările pe un document de evidenta analitica incomplet si incorect intocmit. In analiza efectuata acestia nu au tinut cont de explicatiile oferite de agentul economic, considerandu-le neintemeiate, referitoare la facturarea unei cantitati mai mari decat cea recoltata efectiv. Totodata se putea observa ca factura din 11.09.2013 are la subsol mentiuni ca transportul bunurilor facturate se va efectua in 29.10.2013, deci livrarea nu a avut loc la data emiterii facturii. Prin urmare trebuia analizat de organele de inspectie fiscala modul in care a avut loc livrarea efectiva a cantitatii de X tone floarea soarelui, daca aceasta livrare a avut loc efectiv si integral inaintea emiterii facturii de stornare din 08.11.2013, daca exista si unde se afla magazia pentru care s-a intocmit fisa de magazie prezentata.

In concluzie, fisa de magazie pentru productia de floarea soarelui este eronat intocmita, nu s-au identificat documentele ce au stat la baza fiecărei operatiuni consemnate in fisa de magazie, desi unele cantitati inscrise in fisa coincid in valoare absoluta cu cele din facturile emise, fisa de magazie nu ofera informatii privind TVA dedusa sau colectata de societate, societate care in perioada completarii fisei de magazie nici nu era inregistrata in scopuri de TVA, desi ar fi trebuit sa solicite inregistrarea din luna octombrie 2013 si sa fie inregistrat in scopuri de TVA din 01.11.2013. Totodata organele de inspectie fiscala nu au precizat daca si cand societatea a dedus taxa pentru care acestea au procedat la ajustarea deducerii.

Avand in vedere aspectele nelamurite precizate la aliniatul anterior este evident ca imprejurările stării de fapt fiscale stabilite nu au fost lamurite prin inspectia fiscala: nefiind analizata productia de floarea soarelui realizata pe baza documentelor intocmite; daca a existat un loc de depozitare si un gestionar aferent cantitatilor inscrise in fisa de magazie sau aceasta a avut doar un rol scriptic, in fapt productia livrandu-se direct, fara depozitare; cu ce mijloace de transport, cand si cu ce documente s-au livrat efectiv cantitatile facturate, caci X tone floarea soarelui nu se pot livra printr-un singur transport si fara a se intocmi avize de insotire a marfii sau alte documente pe fiecare transport; **daca s-a**

**dedus initial de societate TVA** ajustata de organele de inspectie fiscala, astfel constatarile organelor de inspectie fiscala sunt incomplete si se impune desfiintarea deciziei contestate pentru TVA ajustata in suma de **X lei**, urmand a se efectua o noua verificare care sa aiba in vedere considerentele anterior exprimate.

Conform prevederilor art. 94 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 94. - (2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse [...]**.

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-mentionat "**organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz**", iar conform art. 65 alin. (2) "**organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatari proprii**".

Conform Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004:

"102.1. ***La examinarea starii de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea in vedere toate documentele justificative si evidentele financiar-contabile si fiscale care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru stabilirea drepturilor si obligatiilor fiscale.***

102.2. ***Cand este necesar, organul de inspectie fiscala va anexa la actul de inspectie fiscala copii de pe documentele care au stat la baza constatarilor efectuate cu ocazia inspectiei. Dispozitiile art. 54 din Codul de procedura fiscala sunt aplicabile.***

106.4. ***Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala***".

În Instructiunile privind intocmirea si obiectivele minimale ale Raportului de inspectie fiscala, aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 1.181/2007 privind modelul si continutul Raportului de inspectie fiscale se precizeaza:

Se retine că, potrivit normelor legale sus-citate, organul de inspectie fiscala are obligatia de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii, de a determina corect situația fiscala a contribuabilului, avand in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. Organele de inspectie fiscala au obligatia sa depună toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul lor activ, fiind indreptatite să obtină si să utilizeze toate informatiile și documentele pe care le consideră utile în vederea stabilirii realității și legalității tranzacțiilor .

Efectuarea unor constatari complete este impusa si de dispozitiile art. 6 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

" Art. 6 ***Exercitarea dreptului de apreciere***

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Avand in vedere cele anterior prezentate urmeaza a se face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata care prevede ca:

"*prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare*".

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 11.5, 11.6. si 11.7. din Instructiunile de aplicare ale art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala aprobate prin OPANAF 2906/2014;

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

11.6. 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 solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. "

Pe cale de consecință, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. F-S3 X/2015, **va fi desființată pentru TVA suplimentară în suma de X lei**

**Pentru următoarele puncte cauza supusa solutionarii este daca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit TVA suplimentara in conditiile in care din motivele de drept si de fapt formulate de contestatara nu se poate retine o alta situatie decat cea stabilita de organele fiscale.**

## **2. Cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in quantum total de X lei**

**In fapt**, valoarea de X lei reprezintă neacceptarea parțială la deducere a facturii nr X/26.06.2013, emisă de SC X SRL, pentru suma totală de X lei, din care TVA în suma de X lei și baza impozabilă în suma de X lei, reprezentând îngrășăminte porumb X pachete (din cele X de pachete facturate, aflându-se pe stoc doar un pachet la data de 30.11.2013). Contribuabilul a dedus în luna decembrie 2013 TVA aferentă facturii din 26.06.2013 sus menționată, deși a devenit platitor de TVA la data de 01.12.2013, data la care cele X pachete îngrășăminte nu existau în stocurile contribuabilului.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, și pct. 62 alin. (4) lit. a) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în noiembrie 2013

Codul fiscal:

"Art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

[...]

(6) *Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la*

*alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.”*

Norme metodologice art.. 152 alin. (6)

“62.[...]

*(4) Persoanele impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, în condițiile prevăzute la art. 145 - 149 din Codul fiscal:*

*a) taxa deductibilă **aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege,”***

Din prevederile anterior inserate se retine ca persoanele impozabile care au depasit plafonul de scutire si nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege au dreptul să ajusteze în primul decont depus după înregistrare sau, după caz, într-un decont ulterior, taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc și serviciilor neutilizate la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege.

Pentru a beneficia de dreptul de deducere a taxei aferente celor X pachete ingrasaminte porumb acestea trebuiau sa existe pe stoc la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, respectiv 01.11.2013. Societatea motiveaza ca a “*procedat corect la deducerea TVA aferenta **serviciilor de training** facturate de SC X SRL intrucat se poate demonstra cu usurinta faptul ca acestea au fost necesare in vederea realizarii activitatii sale.” Prin urmare motivul invocat de contestatara pentru acest capat de cerere nu acopera conditiile necesare exercitarii dreptului de deducere a TVA aferenta celor X pachete ingrasaminte porumb, nearatandu-se si nedovedindu-se ca acestea se aflau pe stoc la data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, respectiv 01.11.2013.*

În speta sunt aplicabile si prevederile si art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*Art. 213 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 2.5 si pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014, care stipulează:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

“ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că contestatarul nu a formulat argumente de natura sa infirme cele stabilite prin decizia contestata.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că contestatara , deși contestă cuantumul taxei stabilite prin decizia atacata, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată motivele de fapt ale deciziei emise de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată, pentru suma de X lei reprezentând neacceptarea parțială la deducere a facturii nr X/26.06.2013.

### **3. Cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in suma de X lei**

**In fapt**, valoarea de X lei reprezintă neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr X/28.10.2013, emisa de SC X ROMANIA SRL, **reprezentand grau**, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si baza impozabila in suma de X lei intrucat: SC X ROMANIA SRL in baza prevederilor art 140 alin (2), litera g) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, trebuia sa aplice cota de 9%, factura fiind emisa catre un neplatitor de TVA la acea data. Astfel din valoarea in suma de X lei, reprezentand TVA echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere pentru suma de X lei (diferenta intre cota de 24% si cota de 9%).

**In drept**, potrivit prevederilor art 140 alin (2), litera g) si art. 160 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in decembrie 2013:

“Art. 140 Cotele

(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

[...] g) livrarea următoarelor bunuri (în vigoare de la 1 septembrie 2013):

[...] 3. **triticum spelta, grâu comun și meslin**, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și **secară**, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012.”

Se retine astfel ca cota legala de TVA pentru livrarile de grau, incepand cu 01.09.2013, este de 9%.

Intrucat contestatara nu sustine si nu dovedeste ca TVA neadmisa la deducere in suma de X lei se refera la o alta livrare decat cea de grau, constatata de organele de

inspectie fiscala, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neintemeiata contestația formulată, pentru suma de X lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr. X/28.10.2013.

#### **4. Cu privire la caracterul nedeductibil al TVA in suma de X lei**

**In fapt**, valoarea de X lei reprezinta neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr. X/13.11.2013, emisa de SC X ROMANIA SRL, reprezentand grau, in suma totala de X lei, din care TVA in suma de X lei si baza impozabila in suma de X lei, intrucat: SC X ROMANIA SRL in baza prevederilor art. 140 alin (2), litera g) din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, trebuia sa aplice cota de 9%, factura fiind emisa catre un neplatitor de TVA la acea data. Astfel din valoarea in suma de X lei, reprezentand TVA echipa de inspectie fiscala nu acorda drept de deducere pentru suma de X lei (diferenta intre cota de 24% si cota de 9%).

**In drept**, potrivit prevederilor art 140 alin (2), litera g) si art. 160 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in decembrie 2013:

*“Art. 140 Cotele*

*(3) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:*

*[...] g) livrarea următoarelor bunuri (în vigoare de la 1 septembrie 2013):*

*[...] 3. triticum spelta, **grâu** comun și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și seară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012.”*

Se retine astfel ca cota de TVA pentru livrarile de grau este de 9%.

Intrucat contestatara nu sustine si nu dovedeste ca TVA neadmisa la deducere in suma de X lei se refera la o alta livare decat cea de grau, constatata de organele de inspectie fiscala, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neintemeiata contestația formulată, pentru suma de X lei reprezentand neacceptarea la deducere a TVA aferenta facturii nr. X/13.11.2013.

#### **5. Cu privire la TVA colectata suplimentar in quantum total de X lei**

**In fapt**, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentar in suma de X lei , astfel:

a) TVA colectata in suma de X lei, aferenta estimarii productiei de floarea soarelui aferenta anului agricol 2012-2013, pe o diferenta de suprafata de X hectare cu o productie estimata de X tone;

b) TVA colectata in suma de X lei, aferenta estimarii productiei de porumb in anul agricol 2012-2013, pe o diferenta de suprafata de X hectare si cu o productie estimata de X tone;

c) TVA colectata in suma de X lei, aferenta estimarii productiei de grau in anul agricol 2013-2014, pe o diferenta de suprafata declarata ca nefiind lucrata de X hectare si cu o productie estimata de X tone.

Referitor la punctele a) si b) reprezentand TVA colectata, aferenta estimarilor productiilor de floarea soarelui si porumb, echipa de inspectie fiscala a efectuat o analiza a activitatii contribuabilului in anul agricol 2012-2013 constatand urmatoarele:

-in anul agricol 2012-2013, contribuabilul a incheiat contracte de arenda din a caror centralizare, a rezultat o suprafata arendata de 477,65 hectare pentru acest an.

-in anul agricol 2012-2013, din totalul suprafetei arendate, respectiv din 477,65 hectare, contribuabilul declara ca a cultivat doar o suprafata de 370,5 hectare din care 188,3 hectare cu floarea soarelui si 182,2 hectare cu porumb, restul suprafetei de 107,15 hectare ( 477,65 hectare-370,65 hectare) ramanand nelucrata, suprafata care reprezinta un procent de 22,43% din totalul suprafetei arendate.

-iesirile de seminte de floarea soarelui din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune seminte de floarea soarelui in cantitate de 796 kg (0,79 tone), in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 674.114 kg (0,674 tone) , rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 0,116 tone (0,79 tone-0,674 tone), reprezentand un plus fata de necesar in procent de 17,21% (0.116 tone/0,674 tone\*100)

-iesirile de seminte de porumb din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune seminte de porumb in cantitate de 3.544 kg (3,544 tone), in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 2.592,706 kg (2,593 tone), rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 0,951 tone (3,544 tone-2,593 tone) reprezentand un plus fata de necesar in procent de 36,67 % ( 0,951 tone/2,593 tone\*100)

-iesirile de ingrasaminte (exprimate in kg /tone) din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune ingrasaminte in cantitate de 81.820 kg (81,820 tone), in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 62.497,307 kg (62,497 tone), rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 19,323 tone, reprezentand un plus fata de necesar in procent de 30,91% (19,323 tone/62,497 tone\*100)

-iesirile de pesticide (exprimate in litri) din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune ingrasaminte in cantitate de 371 litri in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 325,876 litri pe intreaga suprafata declarata a fi lucrata, rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 45,124 litri, reprezentand un plus fata de necesar in procent de 13,85% (45,124 litri/325,876 litri\*100).

Calcululele au fost efectuate de echipa de inspectie fiscala, raportandu-se la necesarul de seminte si ingrasaminte prezentat de contribuabil.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit o estimare a productiilor de floarea soarelui si porumb pentru anul agricol 2012-2013, pentru diferenta declarata ca si nelucrata de contribuabil de 107,15 hectare.( 477,65 ha -370,5 ha) astfel:

l)-suprafata lucrata cu floarea soarelui, respectiv 188,3 ha, reprezinta un procent de 51%, din totalul suprafetei declarata a fi lucrata, respectiv din 370,5 ha. Procentul de 51% a fost aplicat asupra suprafetei arendata si declarata ca si nelucrata, respectiv asupra suprafetei de 107,15 ha (477,65 ha arendate -370,5 ha lucrate), rezultand o suprafata estimata cu floarea soarelui de 54,65 ha, asupra careia a fost aplicata productivitatea declarata de contribuabil de 1,53 tona/hectar de floarea soarelui. A rezultat o estimare a productiei de floarea soarelui de 83,615 tone pentru care s-a aplicat un pret mediu de vanzare de X lei, rezultand un venit impozabil nedeclarat in suma de X lei pentru care a fost aplicata cota legala de TVA de 24%, conform prevederilor art 140 alin (1), rezultand TVA colectata in suma de X lei. Nu s-au aplicat prevederile art 160 alin



(2), litera c), din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare intrucat prevederile sus mentionate se aplica atunci cand atat beneficiarul cat si furnizorul sunt persoane juridice inregistrate in scopuri de TVA, conform art 153 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

II)-suprafata lucrata cu porumb, respectiv 182,2 ha, reprezinta un procent de 49% din totalul suprafetei declarata a fi lucrata, respectiv din 370,5 ha.

Procentul de 49% a fost aplicat asupra suprafetei arendata si nelucrata, respectiv asupra suprafetei de 107,15 ha ( 477,65 ha arendate -370,5 ha lucrate), rezultand o suprafata estimata cu porumb de 52,50 ha, asupra careia a fost aplicata productivitatea declarata de contribuabil de 2,23 tona/hectar de porumb.

A rezultat o estimare a productiei de porumb de 117,075 tone pentru care s-a aplicat un pret mediu de vanzare de X lei, rezultand un venit impozabil nedeclarat in suma de X lei pentru care a fost aplicata cota legala de TVA de 24%, conform prevederilor art 140 alin (1), rezultand TVA colectata in suma de X lei. Nu s-au aplicat prevederile art 160 alin (2), litera c), din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare -intrucat prevederile sus mentionate se aplica atunci cand, atat beneficiarul cat si furnizorul sunt persoane juridice inregistrate in scopuri de TVA, conform art 153 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

Referitor la punctul c) reprezentand TVA colectata de echipa de inspectie fiscala, aferenta estimarilor productiilor de floarea soarelui si porumb, echipa de inspectie fiscala a efectuat o analiza a activitatii contribuabilului in anul agricol 2013-2014 constatand urmatoarele:

-in anul agricol 2013-2014, contribuabilul a incheiat contracte de arenda din a caror centralizare, a rezultat o suprafata arendata de 1844,99 hectare pentru acest an.

-in anul agricol 2013-2014, din totalul suprafetei arendate, respectiv din 1844,99 hectare, contribuabilul declara ca a cultivat doar o suprafata de 1.007,53 hectare din care: 320,32 hectare cu floarea soarelui, 492,31 hectare cu grau si 194,9 hectare cu porumb, restul suprafetei de X hectare ( 1.844,99 hectare -1.007,53 hectare) ramanand nelucrata, suprafata care reprezinta un procent de 45,39 % din totalul suprafetei arendate.

-iesirile de seminte de floarea soarelui din gestiunea societatii sunt nesemnificative fata de necesarul prezentat de contribuabil

-iesirile de seminte de porumb din gestiunea societatii sunt nesemnificative fata de necesarul prezentat de contribuabil

-iesirile de seminte de grau din gestiunea societatii depasesc necesarul prezentat de contribuabil astfel sunt descarcate din gestiune seminte de grau in cantitate de 149.100 kg (149,1 tone), in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 78.923,82 kg (78,92 tone), rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 70,18 tone (149,1 tone-78,92 tone, reprezentand un plus fata de necesar in procent de 88,92% (70,18 tone/78,92tone\*100)

-iesirile de ingrasaminte (exprimate in kg /tone) din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune ingrasaminte in cantitate de 320.920 kg (320,92 tone), in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 268.122,24 kg (268,12 tone), rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 52,8 tone, reprezentand un plus fata de necesar in procent de 19,69% (52,8 tone/268,12 tone\*100)

-iesirile de pesticide (exprimate in litri) din gestiunea societatii depasesc necesarul declarat de contribuabil, astfel: sunt descarcate din gestiune ingrasaminte in cantitate de 1.292 litri in timp ce necesarul declarat de contribuabil este de 982,986 litri pe intreaga suprafata declarata a fi lucrata, rezultand o descarcare de gestiune mai mare decat necesarul de 309,014 litri, reprezentand un plus fata de necesar in procent de 23,92% (309,014 litri/1.292 litri\*100)

Calcululele au fost efectuate de echipa de inspectie fiscala, raportandu-se la necesarul de seminte si ingrasaminte prezentat de contribuabil.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit o estimare a productiei de grau pentru anul agricol 2013-2014, pentru diferenta nelucrata de contribuabil de X hectare( 1844,99-1007,53 ha).

Estimarea s-a efectuat doar la productia de grau, intrucat descarcarile din gestiunea contribuabilului in ceea ce privesc semintele de porumb si floarea soarelui sunt nesemnificative fata de necesarul de seminte de porumb si floarea soarelui prezentat de contribuabil, in timp ce descarcarile de seminte de grau din gestiunea contribuabilului sunt mai mari fata de necesarul prezentat de contribuabil cu 88,92%. Astfel la suprafata arendata si declarata a nu fi lucrata, de X hectare, echipa de inspectie fiscala a aplicat productivitatea declarata de contribuabil de 2,97 tona/hectar, rezultand o estimare a productiei de grau de X tone.

Asupra estimarii productiei de grau nedeclarata de contribuabil, s-a aplicat un pret mediu de vanzare de X lei, rezultand un venit impozabil nedeclarat in suma de X lei pentru care a fost aplicata cota legala de TVA de 9%, conform prevederilor art 140 alin (2), litera g) rezultand TVA colectata in suma de X lei.

Nu s-au aplicat prevederile art 160 alin (2), litera c), din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare intrucat prevederile sus mentionate se aplica atunci cand atat beneficiarul cat si furnizorul sunt persoane juridice inregistrate in scopuri de TVA, conform art 153 din Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare.

**In drept** sunt aplicabile prevederile art.11 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potivit carora:

*“Art. 11 Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

**(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.** *În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”*

coroborat cu prevederile art. 67 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare:

*“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.[...]**

Se retine astfel ca organele de inspectie fiscala sunt in drept, atunci cand stabilesc suma unui impozit sau a unei taxe, ca in cazul in care constata ca in evidenta contribuabilor verificati operatiunile desfasurate nu sunt reflectate corespunzator, sa reincadreze operatiunile inregistrate pentru a reflecta conținutul economic al acestora.

Organele de inspectie fiscala au constatat neraportarea unor suprafete de teren agricol, detinute de contestatara, ca si cultivate, in conditiile in care consumurile de seminte, ingrasaminte si pesticide consumate depaseau semnificativ necesarul pentru suprafetele cultivate si acopereau si necesarul pentru suprafetele raportate ca necultivate.

Argumentele contestatarei, in privinta nelegalitatii colectarii TVA, in suma de X lei, consta in a sustine ca necesarul de materii prime furnizat de societate organelor de inspectie fiscala nu constituie o situatie la care organele de inspectie fiscala sa se

raporteze, ci fisa de culturi trebuia avuta in vedere sau situatia privind suprafete lucrate si suprafete recoltate. Considera abuziva estimarea facuta de organele de inspectie fiscala. Invoca si aspecte din jurisprudenta europeana privind dreptul de deducere al taxei.

Fata de aceste argumente ale contestarii se retine:

- jurisprudenta europeana privind dreptul de deducere al taxei nu este incidenta in cauza deoarece este vorba de TVA colectata si nu de neacceptarea dreptului de deducere;

- organele de inspectie fiscala sunt in drept sa faca estimari sau reincadrari ale unor situatii fiscale, in scopul stabilirii unor obligatii fiscale, in cazurile prevazute de lege, actiunea acestora nefiind astfel abuziva;

- contestatara invoca propriile neregularitati privind corectitudinea si realitatea necesarului de materii prime prezentat organelor de inspectie fiscala, neregularitati ce nici macar nu se dovedesc;

- nu se argumenteaza si nu se dovedeste, in concret, de ce terenurile ce apar ca necultivate nu se puteau cultiva;

În speta sunt aplicabile si prevederile si art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

#### *Art. 213 Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

#### **11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

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

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarului. Se reține că contestatarul nu a formulat argumente de natura sa infirme cele stabilite prin decizia contestata.

Prin urmare, în baza celor reținute și având în vedere că contestatara , deși contestă cuantumul taxei stabilite prin decizia atacata, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată motivele de fapt ale deciziei emise de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neintemeiata contestația formulată, pentru suma de X lei TVA colectata suplimentar.

**6. Cu privire la TVA colectata in suma de X lei si in suma de X lei (in total aferenta unor facturi fara TVA emise de societate in luna noiembrie 2013.**

**In fapt**, intrucat in 28.11.2013 societatea a facturat livrarea unor cantitati de porumb si floarea soarelui, fara a colecta TVA la valoarea bunurilor livrate, si intrucat depasise plafonul de scutire de din 30.09.2013, avand obligatia inregistrarii in scopuri de TVA incepand cu 01.11.2013, organele de inspectie fiscala au colectat TVA suplimentara in cota de 24%.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, si pct. 62. alin. (4) lit. a) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in noiembrie 2013

Codul fiscal:

*“Art. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici*

*[...]*

*(7) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii ori depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins ori depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153.”*

Norme metodologice art. 152 alin. (6)

*“62.[...]*

*(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

*[...]*

*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita **plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze** dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între **data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.**”*

Astfel, incepand cu data de 01.11.2013 - data la care societatea ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege, este legal ca contestarei sa-i fie solicitata de organele de inspectie fiscala plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze.

Prin urmare organele de inspectie fiscala in mod legal au stabilit TVA suplimentara ce ar fi trebuit colectata de societate in luna noiembrie daca ar fi solicitat inregistrarea in scopuri de TVA in pana in 10.10.2013, cum avea obligatia.

Argumentul contestatarei ca ar fi aplicat mecanismul taxarii inverse prevazut de masurile de simplificare legiferate prin art. 160 din Codul fiscal, nu poate fi retinut, caci taxarea inversa se aplica numai intre prersoane inregistrate in scopuri de TVA, potrivit chiar cu dispozitiile art. 160 amintite:

*“Art. 160 Măsuri de simplificare*

*(1) Prin excepție de la prevederile art. 150 alin. (1), în cazul operațiunilor taxabile persoana obligată la plata taxei este beneficiarul pentru operațiunile prevăzute la alin. (2). Condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de TVA conform art. 153.”*

Ori contestatarea a fost înregistrată ca platitoare de TVA începând cu 01.12.2013 iar facturile de livrare au fost emise anterior, în data de 28.11.2013, data la care societatea nu era înregistrată în scopuri de TVA, neputând aplica mecanismul taxării inverse.

Prin urmare reținându-se ca argumentul contestării nu este fundamentat iar organele fiscale au procedat în mod temeinic și legal la colectarea TVA aferentă facturilor emise în 28.11.2013, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA suplimentară în suma de **X lei**.

## **7. Cu privire la TVA colectată în suma de X lei**

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară în suma de X lei aferentă facturii nr. X/11.12.2013, emisă de SC XA SRL, în valoare totală de X lei din care TVA în suma de X lei, reprezentând seminte, pentru care contribuabilul trebuia să aplice măsurile de simplificare conform prevederilor art. 160 alin (2) litera c) din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare. Conform prevederilor art 160 alin (3) SC XXX SRL, trebuia să evalueze taxa aferentă în decontul de TVA atât ca taxa deductibilă cât și ca taxa colectată dar a evidențiat-o numai ca taxa deductibilă.

**In drept**, potrivit dispozițiilor art. 160 alin. (3) din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, și pct. 62. alin. (4) lit. a) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în decembrie 2013

*“ART. 160 Măsuri de simplificare*

*[...](3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156<sup>2</sup>, atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă.”*

Argumentul societății pentru admiterea acestui capăt de cerere este că a purtat o corespondență (anexa 11) cu emitentă facturii, SC XA SRL, care nu a acceptat modificarea facturii.

Având în vedere că anexa 11 cuprinde discuții din iunie 2013 este evident că susținerile contestării nu au legătură cu cauza. Pe de altă parte rezultă că societatea nici măcar nu a înțeles de ce s-a stabilit TVA suplimentară în suma de X lei. Astfel deși organele de inspecție fiscală precizează că motivul este neplicarea corespunzătoare a taxării inverse, societatea deducând doar taxa, ceea ce este în avantajul său, fără a proceda concomitent și la colectarea TVA cum era obligată, contestația se declară nemulțumită de impunerea colectării TVA la care legea o obligă, vorbind de solicitarea făcută în luna iunie 2013 pentru modificarea facturii emise în luna decembrie 2013. Astfel susținerile contestării apar nu numai ca neîntemeiate, fără legătură cu cauza dar chiar și lipsite de logică.

În concluzie, avându-se în vedere faptul că societatea nu susține că ar fi aplicat mecanismul taxării inverse, și nu contestă această obligație, inclusiv obligația colectării TVA concomitent cu deducerea taxei pentru achiziția de seminte din 11.12.2013, colectare pe care de asemenea nu susține că ar fi făcut-o din proprie inițiativă, organul de

soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a formulat cererea, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neintemeiata contestația formulată, pentru suma de X lei TVA colectata suplimentar.

#### **8. Cu privire la TVA in suma de X lei reprezentand TVA contestata pentru care societatea nu si-a motivat contestarea.**

**In fapt**, prin contestatia formulata societatea contesta suma totala de X lei reprezentand o parte din TVA suplimentara stabilita prin decizia de impunere nr. F-S3 X/2015, dar nu formuleaza motive de admitere a contestatiei decat pentru sume totalizand X lei , pentru diferenta de X lei din total suma contestata (X lei - X lei) nefiind formulate motive de admitere a contestatiei. Astfel pentru diferenta de X lei TVA stabilita suplimentar, nefiind aratate motivele pe care se intemeiaza **contestatia, aceasta urmeaza a fi respinsa ca nemotivata.**

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 65 alin (1), art. 206 alin.(1) lit. d) si art. 213 alin (1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

*„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.”*

*“Art. 206 Forma și conținutul contestației  
(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:  
a) datele de identificare a contestatorului;  
b) obiectul contestației;  
c) motivele de fapt și de drept;  
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

*“Art. 213 Soluționarea contestației  
(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”*

*“Art. 216 Soluții asupra contestației  
(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”*

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei;”**

Având în vedere considerentele și prevederile legale expuse anterior se reține că contestatara **nu** a prezentat argumente de fapt și de drept în susținerea cererii sale în privința TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, contestația urmând a fi respinsă ca nemotivata pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 11 alin. (1), art 140 alin (2) litera g), art.148 alin. (1) lit. c), art. 152 alin. (6) si art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; pct. 53 alin. 6) lit. d), pct. 62. alin. (4) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 6, art. 7 alin. (2), art. 65, art. 67, art. 94 alin. (2), art. 213 alin. (1) si art. 216 alin. (1) si alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) si lit. b), pct. 11.5, pct. 11.6 si pct. 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 2906/2014:

## **DECIDE**

**1. Desfiinteaza, in parte, decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 X/2015 emisa de ASYFP, pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si pentru aceeasi taxa si care va avea in vedere considerentele prezentei decizii.**

**2. Respinge, in parte, ca neintemeiata, contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 X/2015 emisa de ASYFP, pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

**3. Respinge, in parte, ca nemotivata, contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-S3 X/2015 emisa de ASYFP, pentru TVA stabilita suplimentar in suma de X lei.**

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.

Director General