



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

**Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Timis
Biroul Solutionare contestatii**



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B
Timioara
Tel: 0256 499334
Fax: 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
nr. inreg. ANSPDCP: 759

DECIZIA nr.1175/244 din 16.06.2011

privind solutionarea contestatiei formulate de catre SC
TIM SRL inregistrata la DGFP Timis sub nr.

Biroul solutionare contestatii din cadrul DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr. 4369/14.04.2011 inregistrata la DGFP Timis sub nr. 18530/14.04.2011 cu privire la contestatia formulata de catre SC ***** SRL.

SC ***** SRL are sediul in *****, cod unic de inregistrare ***** si este inregistrata la ORC Timis sub nr. *****.

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala *****, este autentificata cu semnatura si stampila reprezentantului legal al societatii contestatoare.

Contestatia a fost formulata in termenul legal prevazut la art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGFP Timis prin Biroul solutionare contestatii este competenta sa solutioneze contestatia.

I.CONTESTATIA este formulata impotriva:

1. Raportului de inspectie fiscala nr. *****, inregistrat la registratura DGFP Timis sub numarul *****, comuricat la data de 08.03.2011, emis de catre ANAF-DGFP Timis, Activitatea de Inspectie fiscala;
2. Deciziei de impunere nr. ***** inregistrata la DGFP Timis, comunicata la data de 08.03.2011;
3. Deciziei de rambursare a Taxei pe Valoarea Adaugata nr. ***** emisa de DGFP Timis, AFP a Orasului Deta.

prin care se solicita urmatoarele:

Sa se admita contestatia si sa se dispuna anularea Deciziei de impunere nr. ***** inregistrata la DGFP Timis comunicata la data de 08.03.2011 si a Deciziei de rambursare a TVA nr. ***** emisa de DGFP Timis, AFP a Orasului Deta, aprobarea TVA la rambursare in suma de 331.607 lei si exonerarea de plata sumei de 251.334 lei cu titlu de:

- a) Impozit pe profit: 236.630 lei;
- b) Majorari aferente impozitului pe profit: 10.845 lei;
- c) Accesorii aferente TVA: 3.859 lei.

obligatii stabilite prin Raportul de inspectie fiscala nr. ***** inregistrat la registratura DGFP Timis sub numarul 2609/07.03.2011, comunicat la data de 08.03.2011, emis de catre ANAF-DGFP Timis, Activitatea de Inspectie fiscala;

Motivele contestatiei:

In fapt in perioada 01.02.2011-03.03.2011 societatea a facut obiectul unei inspectii fiscale care a avut ca obiect:

- a) Verificarea modului de calculare, inregistrare si virare a impozitului pe profit in conformitate cu Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si a HG nr.44/2004 privind NM de aplicare a Codului Fiscal cu modificarile ulterioare in perioada 01.10.2008 - 31.12.2010;
- b) DNOR 304/24.01.2011 privind rambursarea TVA in perioada 01.11.2009-31.12.2010.

In urma verificarilor s-a retinut in sarcina societatii obligatia de a plati suma de 251.334 lei reprezentand:

- impozit pe profit: 236.630 lei;
- majorari de intarziere aferente impozitului pe profit: 10.845 lei;
- accesorii aferente TVA: 3.859 lei;

si s-a respins la rambursare TVA in suma de 331.607 lei

In cele ce urmeaza societatea demonstreaza ca, constatările organelor de control sunt gresite, nelegale si chiar abuzive retinandu-se astfel in sarcina obligatii de plata mult mai mari decat in realitate si respingandu-se la rambursare TVA fara nici un temei legal. In acest sens, se vor prezenta grupate argumentele pentru cele doua domenii, respectiv Impozitul pe profit si TVA.

1. IMPOZITUL PE PROFIT

În ceea ce privește impozitul pe profit pentru anul 2009 și 2010, trebuie observat în cele ce urmează că toate „asa-zisele diferențe” reținute în sarcina societății se explică în mod clar prin actele puse la dispoziție organului de control și pe care acesta le-a luat în considerare în mod selectiv, discreționar și abuziv, prin articolele de lege menționate de societate. Abordarea organelor de control o consideră o sfidare la adresa societății în calitate de contribuabil fără nici o restanță la bugetul de stat.

a. Problema cheltuielilor în suma de 8.265 lei reprezentând TVA colectată aferentă facturilor emise către persoanele fizice pentru plata în natură a arendei aferent anului 2009 (pagina 4 din RIF), respectiv suma de 6.236 lei TVA colectată aferentă facturilor emise către persoanele fizice pentru plata în natură a arendei aferent anului 2010 (pagina 6-7 din RIF).

Organul de control *retine* faptul că suma de 14.501 lei reprezintă „TVA colectată aferentă bunurilor acordate în natură către persoane fizice care au acordat suprafețe de teren în arenda”. Organul de control consideră că TVA colectată este înregistrată pe cheltuieli, motiv pentru care această sumă nu este deductibilă.

Trebuie observat, că organul de control nu *argumentează* și nici nu justifică cu nici un articol din Codul fiscal (Titlul II: Impozitul pe profit), reținerea că aceste sume ar fi nedeductibile la calculul impozitului pe profit.

Probabil, dacă ar fi făcut-o ar fi observat că, dimpotrivă, societatea respectă toate reglementările contabile și fiscale în materie.

Se menționează faptul că în acest caz este încălcat un principiu de drept și anume „Dacă legiuitorul nu distinge, nici cel care aplică legea nu poate să distingă”.

În conformitate cu art. 13 din Codul de procedură fiscală „interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege”; legea nu poate fi interpretată nici în sensul extinderii prevederii acesteia nici în sensul restrângerii prevederilor acesteia (*lex dixit minus quam voluit*) și nici restrictiv (*lex dixit quam voluit*).

Organul de control, inventează reglementări fiscale proprii (în afara Codului Fiscal și a Codului de procedură fiscală), *pentru* a considera o sumă ca fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit.

Fată de aspectele prezentate de organele de inspecție fiscală se menționează următoarele:

Sectiunea 7: „Principii contabile generale” punctul 45 din OMF 3055/2009 privind reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aplicabil începând cu anul 2010, respectiv

Sectiunea 6 „Principii contabile generale” punctul 48 din OMF 1752/2005

privind reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a C EE aplicabil pana in anul 2010, descrie un principiu de baza al contabilitatii si anume: „(1) Principiul necompensarii.

Orice compensare intre elementele de active si datorii sau intre elementele de venituri si cheltuieli este interzisa.

2) Toate creantele si datoriile trebuie inregistrate distinct in contabilitate, pe baza de documente justificative. Eventualele compensari intre creante si datorii fata de aceeasi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi inregistrate numai dupa contabilizarea veniturilor si cheltuielilor corespunzatoare.

(3) In cazul schimbului de active, in contabilitate se evidentiaza distinct operatiunea de *vanzare/scoatere* din evidenta si cea de *cumparare/intrare* in evidenta, pe baza documentelor justificative, cu inregistrarea tuturor veniturilor si cheltuielilor aferente operatiunilor.

Tratamentul contabil este similar si in cazul prestarilor reciproce de servicii."

Singurul articol de lege care reglementeaza tratamentul fiscal al cheltuielilor din punctul de vedere al impozitului pe profit este art. 21 „Cheltuieli” din Codul fiscal si normele de aplicare. In acest articol si in normele de aplicare aferente nu exista nicio reglementare care sa aiba legatura cu speta in cauza.

Fara sa aiba nicio legatura cu cauza, se mentioneaza faptul ca in normele de aplicare ale art. 21 sunt precizate urmatoarele:

„In sensul art. 21 alin. (1) din Codul fiscal, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile si urmatoarele:

b) cheltuielile generate de taxa pe valoarea adaugata ca urmare a aplicarii prorataei, in conformitate cu prevederile titlului VI «Taxa pe valoarea adaugata» din Codul fiscal, precum si in alte situatii cand taxa pe valoarea adaugata este inregistrata pe cheltuieli, in situatia in care taxa pe valoarea adaugata este aferenta unor bunuri sau servicii achizitionate in scopul realizarii de venituri impozabile;"

Art. 130 : "Schimburi de bunuri sau servicii" din Codul fiscal si normele de aplicare reglementeaza tratamentul fiscal din punct de vedere al TVA al tranzactiilor de genul schimbului de bunuri/servicii, astfel:

“ In cazul unei operatiuni care implica o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii in schimbul unei livrari de bunuri si/sau prestari de servicii, fiecare persoana impozabila se considera ca a efectuat o livrare de bunuri si/sau o prestare de servicii cu plata."

„PARTEA 155¹: Norme metodologice:

(1) Operatiunile prevazute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrari de bunuri/prestari de servicii a caror plata se realizeaza printr-o alta livrare/prestare,

precum: a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole;

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte."

Societatea susține că a respectat toate prevederile legale, contabile și fiscale care implică schimbul de bunuri/servicii, adică plata arendei prin produse agricole.

După cum urmează, se exemplifică notele contabile utilizate în această tranzacție:

a) înregistrarea arendei datorate, stabilită fie în baza contractului de arenda, dacă proprietarul terenului este persoană fizică, fie în baza facturii primite, dacă proprietarul este persoană juridică

612 = 401 (462) cu suma de 10.000 lei

b) înregistrarea livrării produselor agricole pentru plata arendei, pe baza de factură:

411 = % - val. produselor livrate, inclusiv TVA cu suma de 10.000 lei

701 - valoarea la prețul de vânzare al produselor agricole cu suma de 8064.52 lei

4427 - valoarea T.V.A. aferente cu suma de 1935.48 lei

c) scăderea din evidența a produselor livrate:

711 = 345 - valoarea produselor la cost de producție cu suma de 7000 lei

d) compensarea datoriei privind arenda cu creanța rezultată din livrarea produselor agricole:

401 (462) = 411 cu suma de 10.000 lei

Societatea nu înțelege, cum a ajuns organul de control fiscal, fără să argumenteze cu articole de lege, la concluzia că TVA colectată de societate în baza facturilor emise a ajuns să fie cuprinsă în cheltuieli, și nici cum organul de control consideră, fără temei legal, în mod eronat și chiar abuziv faptul că "aceste operațiuni nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului fiscal."

Organul de control, nu a putut sau nu a dorit să înțeleagă faptul că plata arendei cu produse implică două tranzacții total separate atât din punct de vedere contabil cât și fiscal, fiecare tranzacție având regimul fiscal separat aplicabil (asa cum au fost demonstrate cu articolele de lege mai sus amintite).

După cum se observă, societatea pentru produsele agricole livrate pentru plata în natură a arendei colectează TVA (care este

evidențiat în facturi, jurnale de TVA, deconturi de TVA), taxa pe valoare adăugată care scade valoarea TVA cerută la rambursare, înregistrează venituri pe care le consideră venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.

Pentru contabilizarea arendei, prezintă contravaloarea arendei la cheltuieli, cheltuieli care afectează profitul contabil și fiscal al societății (exact conform reglementărilor contabile și fiscale).

Având în vedere cele prezentate mai sus trebuie observat că societatea a procedat la înscrierea tuturor operațiunilor privind arenda în documente legale referitoare la achiziția, vânzarea, deductibilitatea; procedând astfel solicitarea rambursărilor de TVA a fost influențată în minus de TVA colectată, așa cum prevede legislația în vigoare și consideră că bugetul statului, în legătură cu impozitul pe profit și TVA NU a fost influențat în mod negativ (dijmuit).

Simpla afirmație a organului de control cum că TVA de pe facturile de livrare către persoane fizice în schimbul arendei ar ajunge pe cheltuieli, și că aceste operațiuni nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, nu poate substitui textului de lege și nu poate constitui argument de drept pe care să se bazeze decizia de refuz de deductibilitate a acestor sume.

Cu privire la acest punct se solicită să se revină asupra celor constatate, în mod profund ilegal și abuziv de către inspectorii fiscali și să se constate că suma 8.265 lei aferentă anului 2009, respectiv 6.236 lei aferentă anului 2010, reținute ca ar fi „operațiuni nedeductibile” este o încălcare vădită a dispozițiilor legale mai sus menționate și să se admită exonerarea la plată a sumei de 2.320 lei reprezentând impozit pe profit și a majorărilor de întârziere aferente calculate de către organul fiscal (în suma de 504 lei).

b. Problema cheltuielilor în suma de 12.961 lei reprezentând cheltuieli (cu arenda) pentru terenul nelucrat aferent anului 2009 (pagina 4-5 din RIF), respectiv suma de 99.904 lei reprezentând cheltuieli (cu arenda) pentru terenul nelucrat aferent anului 2010 (pagina 7 din RIF).

Organul de control reține faptul că: „societatea cuprinde pe cheltuieli deductibile contravaloarea în natură sau în bani acordate persoanelor fizice și juridice pentru suprafețele luate în arenda și neprelucrate în suma de 12.961 lei - în anul 2009, respectiv 99.904 lei - în anul 2010. ”

Constatarea că aceste cheltuieli nu sunt deductibile, în opinia organului de control, este motivată pe faptul că „aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor impozabile realizate din producția agricolă”. (temei de drept: art. 21, alin. 1 din Legea nr.571/2003-Codul fiscal)

Organul de control interpretează art. 6 alin. 2 din OUG nr.125/2006, astfel: „sprijinul financiar acordat producătorilor agricoli se face numai în vederea sustinerii politicii agricole și a promovării agriculturii și nu pentru a fi restituit sub o formă sau alta persoanelor care au dat teren în arenda.”

Fata de aspectele prezentate de organele de inspectie fiscala, in formularea contestatiei se mentioneaza urmatoarele:

Punctele de la 233 la 238 din OMF nr.3055/2009 privind reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatii Economice Europene aplicabil incepand cu anul 2010, respectiv Punctele de la 193 la 197 din OMF nr.1752/2005 privind reglementarile contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE aplicabil pana in anul 2010, definesc si reglementeaza tratamentul contabil al subventiilor si anume:

„8.8. SUBVENTII

233. (1) In categoria subventiilor se cuprind subventiile aferente activelor si subventiile aferente veniturilor. Acestea pot fi primite de la: guvernul propriu-zis, agentii guvernamentale si alte institutii similare nationale si internationale.

234. (1) Subventiile aferente activelor reprezinta subventii pentru acordarea carora principala conditie este ca entitatea beneficiara sa cumpere, sa construiasca sau achizitioneze active imobilizate.

235. Subventiile aferente veniturilor cuprind toate subventiile, altele decit cele pentru active.

236. (1) Subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Punctul 252 alin. (2) din OMF nr.3055/2009 defineste „activitatile curente” ca fiind: „orice activitati desfasurate de o entitate, ca parte integranta a obiectului sau de activitate, precum si activitatile conexe acestora”

Punctul 253 alin. (1) din OMF nr.3055/2009 defineste „veniturile din activitati curente” ca fiind: „Veniturile din activitati curente se pot regasi sub diferite denumiri, cum ar fi: vanzari, prestari de servicii, comisioane, redevente, chirii, subventii, dobanzi, dividende.”

Punctul 256 alin. (1) litera d) din OMF nr.3055/2009 defineste veniturile din exploatare: „(1) Veniturile din exploatare cuprind:

d) venituri din subventii de exploatare, reprezentand subventiile pentru acoperirea diferentelor de pret si pentru acoperirea pierderilor, precum si alte subventii de care beneficiaza entitatea”

Astfel, dupa cum se poate vedea din articolele mai sus mentionate, din punct de vedere contabil, subventiile sunt venituri din exploatare aferente activitatii curente ale societatii.

Art. 19 alin. (1) din Legea nr.571/2003-Codul fiscal si normele metodologice aferente, reglementeaza urmatoarele:

„Profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga

cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau in calcul si alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor potrivit normelor de aplicare."

Norme:

„ 12. Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr. 82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precum si orice alte elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal"

Art. 20 din Legea nr.571/2003-Codul fiscal reglementeaza veniturile neimpozabile. In conformitate cu prevederile acestui articol, veniturile din subventii NU se regasesc in categoria veniturilor impozabile, deci veniturile din subventii sunt venituri impozabile.

In conformitate cu art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 - Codul fiscal: „Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative in vigoare."

Se observa faptul ca in conformitate cu articolele din Codul Fiscal mai sus mentionate, veniturile din subventii, din punct de vedere fiscal, sunt venituri impozabile (nu sunt venituri neimpozabile conform art. 20 din Legea nr.571/2003), profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri (art. 19, alin. (1) din Legea nr.571/2003) si cheltuielile deductibile sunt numai cele efectuate in scopul realizarii de venituri impozabile.

Societatea a contabilizat la venituri din exploatare aferenta activitatii curente sumele reprezentand subventii primite, pe care le considera venituri impozabile si la cheltuieli costul arendei, care este o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri impozabile.

Organul de control in motivarea retinerii ca aceste cheltuieli sunt nedeductibile, in mod ilegal, adauga la conditia ca veniturile sa fie impozabile si conditia ca aceste venituri sa fie din productia agricola/venituri realizate din culturile de cereale. Dupa cum se poate usor observa conditia fundamentala pentru ca o cheltuiala sa fie deductibila este ca sa fie aferenta veniturilor impozabile.

Organul de control in mod tendentios adauga expresia „venituri din productia agricola / venituri realizate din culturile de cereale", fara ca aceste expresii sa se regaseasca in articolele de lege invocate mai sus.

O alta interpretare data de organul de control, ilegala si chiar abuziva, este urmatoarea: „Controlul mentioneaza ca, sprijinul financiar acordat producatorilor agricoli se face numai in vederea sustinerii politicii agricole si a promovarii agriculturii si nu pentru a fi restituita sub o forma sau alta persoanelor care au dat terenul in arenda (art. 6 alin. 2 din OUG nr.125/2006)"

Fata de cele mentionate de catre inspectorii fiscali, se prezinta urmatoarele prevederi ale OUG nr.125/2006 pentru aprobarea schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare, care se acorda in agricultura incepand cu anul 2007....

„Art. 1 Prezenta ordonanta de urgenta reglementeaza aprobarea schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare, care se acorda in agricultura incepand cu anul 2007.

Art. 2 Schemele de plati directe care se acorda incepand cu anul 2007, ca mecanisme de sustinere a producatorilor agricoli

Art. 5 (1) Schema de plata unica pe suprafata consta in acordarea unei sume uniforme pe hectar, platibila o data pe an, decuplata total de productie.

(3) Suprafata agricola eligibila poate avea urmatoarele categorii de folosinta: a) teren arabil - terenul cultivat pentru productie cu cereale pentru boabe, plante leguminoase pentru boabe, plante industriale, cartof, sfecla de zahar, radacinoase pentru nutret, legume proaspete, pepeni si capsuni, flori si plante ornamentale, plante pentru nutret, plante pentru producerea de seminte si seminceri pentru comercializare, alte culturi in teren arabil, inclusiv terenurile de sub sere si solarii si terenul lasat necultivat in mod deliberat, dar mentinut in bune conditii agricole si de mediu;

Art. 6 (1) Beneficiarii platilor directe in cadrul Schemei de plata unica pe suprafata pot fi persoanele fizice si/sau persoanele juridice care exploateaza terenul agricol pentru care solicita plata, in calitate de proprietari, arendasi, concesionari, asociati administratori in cadrul asociatiilor in participatiune, locatari sau altele asemenea.

(2) Arendatorul, concedentul si/sau locatorul nu beneficiaza de plati directe pentru terenul arendat, concesionat si/sau inchiriat."

Astfel, in articolele de lege mai sus mentionate este specificat in mod clar si fara echivoc vointa legiuitorului si anume faptul ca ajutoarele de stat oferite producatorilor agricoli nu sunt conditionate de productia realizata (art. 5 alin. (1)) si faptul ca suprafetele agricole eligibile sunt terenuri cultivate sau terenuri necultivate (art. 5, alin. (3) lit. a)).

Societatea nu poate fi de acord cu interpretarea articolului 6 alin. (2). facuta de organul de control. Vointa legiuitorului exprimata in acest articol este faptul ca platile acestor subventii se fac in MOD DIRECT persoanelor juridice care exploateaza terenul agricol (cultivat sau lasat necultivat) si NU arendatorului.

Acest articol nu are nici o legatura „cu restituirea unor sume, sub o forma sau alta, persoanelor care au dat terenul in arenda."

Daca vointa legiuitorului ar fi fost echivalenta cu interpretarea, ilegala, facuta de organul de control, atunci cheltuielile cu arenda ar fi

nedeductibile indiferent daca terenul este sau nu cultivat, ceea ce este chiar o aberatie din punct de vedere fiscal.

NU exista nici o diferenta intre terenul cultivat si cel necultivat, din punctul de vedere al subventiilor primite de catre producatorii agricoli si nici din punctul de vedere al arendeii platite pentru aceste terenuri, politica agricola a Guvernului fiind cu totul diferita de interpretarea eronata a organelor de control.

Avand in vedere aspectele mentionate mai sus se *solicita* sa se revina asupra celor retinute de inspectorii fiscali sa se exonereze de plata sumei de 18.058 lei reprezentand impozit pe profit si a majorarilor de intarziere aferente (in suma de 808 lei)

c. Estimate veniturilor:- aferent anului 2009 la cultura de orz si orzoaica (venituri stabilite suplimentar in suma de 152.881 lei; pagina 5-6 din RIF); aferent anului 2010 la cultura de rapita (venituri stabilite suplimentar in suma de 1.198.692 lei; pagina 8-9 din RIF).

Organul de control retine urmatoarele: avand in vedere faptul ca „culturile nu au fost cuprinse in zone calamitate stabilite prin Hotarari Guvernamentale, si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru acoperirea productiei nerealizate" si „productia realizata este sub productia medie pe tara", este necesara estimarea veniturilor prin inmultirea diferentei dintre productia realizata si cea medie pe tara cu pretul mediu de vanzare, deoarece „lipsa din gestiune nu este justificata".

Temeiul de drept retinut de organul fiscal este art. 11 alin. 1 din Legea nr.571/2003:" La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei."

Fata de aspectele prezentate de organele de inspectie fiscala, in formularea contestatiei se mentioneaza urmatoarele:

In aceasta speta, motivatia de baza, din punctul de vedere al organului de control, este „nejustificarea lipsei din gestiune".

Fata de acesta afirmatie, se impune a se analiza textele de lege prezentate mai jos:

In conformitate cu art. 21 alin. (4) litera c) sunt cheltuieli nedeductibile urmatoarele: „cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsa din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost incheiate contracte de asigurare, precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta, daca aceasta este datorata potrivit prevederilor Titlului VI. Nu intra sub incidenta acestor prevederi stocurile si mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a altor cauze de forta majora, in conditiile stabilite prin norme;"

In conformitate cu articolul de lege mai sus mentionat orice lipsa din gestiune **TREBUIE CONSTATATA.**

Constatarea lipsei din gestiune se determina prin efectuarea INVENTARIERII in conformitate cu Ordinul 2861/09.10.2009 „pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii”.

Pentru determinarea unei eventuale lipsuri din gestiune, organul de control, ar fi trebuit sa procedeze, conform art. 2, alin. 1, litera a) din Normele privind organizarea si efectuarea inventarierii, la inventarierea stocurilor, comparand situatia scriptica cu cea existenta pe teren, fapta neefectuata de *organul* de control.

Aceste bunuri de natura stocurilor (orz, orzoaica si rapita) ar fi trebuit initial sa existe fizic si ulterior sa se constate, prin *efectuarea* inventarierii, lipsa acestora din gestiune.

Organul de control, NU a efectuat inventarierea patrimoniala a societatii, astfel era in IMPOSIBILITATE DE A CONSTATA LIPSA DIN GESTIUNE.

Referitor la afirmatia, nelegala si chiar abuziva, a organului de control: „.... se considera ca diferenta cantitativa si valorica la culturile de orz si orzoaia, fara a se justifica lipsa din gestiunea stocata prin calamitati naturale declarate prin HG, reprezinta venituri realizate la calculul impozitului pe profit.” se va analiza urmatoarele aspecte:

ULTIMA Hotarare de guvern prin care se declara starea de calamitate naturala in agricultura este Hotararea nr. 1550/25.11.2008 publicata in MO 806/03.12.2008., prin care este declarata stare de calamitate pentru culturile insamantate in toamna anului 2007 si primavara anului 2008. Deasemnea, in conformitate cu Raportul din 19.11.2010 privind ajutoarele de stat (MO 775 bis/19.11.2010) se poate observa (tabelul 11.4) faptul ca pentru calamitati naturale statul roman, incepand cu anul 2008, nu a mai acordat ajutoare.

Ca si o concluzie la cele de mai sus, rezulta ca in anul 2009 si 2010 in Romania NU EXISTA zone in care sa fie declarate stare de calamitate conform unei hotarari de guvern, desi reprezentatii Ministerului Agriculturii in mai multe randuri declara, in presa, faptul ca de exemplu „potrivit datelor centralizate de MAPDR, pana in prezent, 1.054.000 hectare de teren insamantat cu cereale au fost afectate de seceta si inghet, fiind posibil ca, in 2009, in Romania sa fie declarata starea de calamitate din cauza secetei” si „Din ce am centralizat la Ministerul Agriculturii, Padurilor si Dezvoltarii Rurale, in prezent sunt 1.054.000 de hectare afectate in proportie de 50% sau mai putin. Se va lua legatura cu Institutul National de Meteorologie care vor da documentele necesare pentru a declansa starea de calamitate. In acest an vom avea stare de calamitate pe o suprafata mare” (citate din declaratia domnului ministru Ilie Sarbu din 20.05.2009, sursa NewsIn).

Desi exista in anul 2009 suprafete afectate care duc la productii mai mici, calamitatea naturala NU a fost declarata prin Hotarare de Guvern; astfel se poate observa faptul ca raportarea pe care o face organul de control la Hotarare de Guvern, este eronata.

Dupa cum se observa, existenta unor suprafete afectate (care genereze o productie mai mica decat media pe tara) nu este conditionata de existenta unei zone declarate ca fiind calamitate.

Asa cum administratorul societatii precizeaza in Nota explicativa data organelor de control (anexata Raportului de inspectie fiscala si prezentei contestatii) in realitate exista motive tehnice care genereaza o productie mai slaba, cum ar fi: teren nelucrat inainte, precipitatii slabe, lipsa zapezii, baltiri etc. Nu este credibil ca in toata Romania, nu ar exista suprafete de teren arabil, care din diverse motive pur naturale, uneori sa inregistreze productii mai mici, datorita intemperiilor si a altor fenomene naturale (de exemplu baltiri), care nu sunt uniforme pe intregul teritoriul al tarii.

Se mentioneaza faptul ca motivatia estimarii unui venit suplimentar este realizarea productiei sub media din Romania. Pentru determinare a venitului estimat, organul de control utilizeaza ca si baza de pornire productia media din Romania.

Trebuie sa se retina faptul ca productia medie, obtinuta conform datelor statistice oferite de Institutul de Statistica din Romania, reprezinta „cantitatea de produse brute obtinuta pe unitate de suprafata cultivata” (sursa: site-ul www.insse.ro).

Aceasta inseamna ca, pentru determinarea unei productii medii, trebuie sa existe o productie mai mare decat media si o productie mai mica decat acesta medie.

De exemplu: Productia medie la orz in anul 2009 este de 2284 kg/ ha.

Aceasta medie presupune existenta de productii mai mici si mai mari decat 2284 kg/ha, de exemplu, 1.649 kg/ha, respectiv 2.919 kg/ha.

Daca, s-ar da crezare oragnului de control (care nu justifica cu nici un articol de lege din Codul Fiscal, motivele recalcularii de venituri) **ar rezulta ca toate societatile din Romania care au realizat productie sub media pe tara in anii 2009 si 2010** (ani in care nu exista in Romania zone declarate calamitate prin Hotarari de Guvern) **sunt societati evazioniste fiscal, deoarece nu au declarate productii pana la nivelul mediu din Romania.** Astfel, productie sub media din Romania **NU AR EXISTA.**

In acest caz, cum se mai calculeaza **productia medie?** Din punct de vedere matematic **NU ESTE POSIBIL SA CALCULEZI O MEDIE** daca nu exista o serie de date (plaja) care sa reflecte cantitati mai mici si mai mari.

Toate societatile din Romania ar trebui sa aiba o cantitate **FIXA** de productie la hectar, cantitate care, **avand in vedere faptul ca in anii 2009, 2010 nu au fost declarate calamitati naturale** ar trebui sa fie si de dimensiuni

ASTRONOMICE (peste orice record mondial). In acest caz se considera ca Romania ar fi cea mai bogata tara de pe globul TERRA.

Existenta **unei productii FIXE (asa zise medie)** la hectar in Romania, se considera **o UTOPIE si chiar o INEPTIE.**

In motivarea estimarii veniturilor, organul de control invoca Legea nr.381/2002 **privind acordarea despagubirilor in caz de calamitate naturala in agricultura** si de Ordonanta nr. 14/29.01.2010 privind masuri financiare pentru **reglementarea ajutoarelor de stat acordate producatorilor agricoli** incepand cu 2010.

Dupa cum si titlul denumirii celor doua acte normative de mai sus specifica, acestea **reglementeaza** procedura/modalitatile si conditiile in care se **acorda ajutoare de stat in cazul calamitatilor naturale.**

Art. 17 din Legea nr.381/2002 precizeaza faptul ca „Persoanele fizice sau juridice beneficiaza de prevederile prezentei legi daca au fost afectate de fenomenele naturale si bolile prevazute la art. 2 si se afla in zona calamitata, *declarata* prin hotarare a Guvernului, si au culturile, plantatiile, animalele, pasarile, familiile de albine sau pestii asigurate prin societati de asigurare.”

Si in acest caz, **vointa legiuitorului este foarte clara si fara echivoc**, nefiind necesara nici o interpretare rea voitoare. Astfel statul roman acorda despagubiri daca sunt indeplinite **cumulativ trei mari conditii:**

- 1.Sa existe fenomenele naturale sau bolile prevazute la art. 2
2. Zona respectiva sa fie declarata zona calamitata
3. Culturile sa fie asigurate.

Dupa cum se observa, **existenta fenomenelor naturale negative** (cele descrise la art. 2) **nu este conditionata de existenta zonelor declarate calamitate**, existand posibilitatea, ca anumite culturi sa fie afectate de fenomene naturale care sa duca implicit la productii mai scazute, insa zona sa nu fie declarata calamitata. (mentionam faptul ca in 2009 si 2010 nu exista in Romania zone declarate calamitate).

Se mentioneaza faptul ca in conformitate cu art. 1 din Legea nr. 381/2002 :” sunt considerate calamitati naturale pierderile cantitative si calitative de recolte,... produse printr-o manifestare distructiva a unor fenomene naturale si a bolilor, pe areale extinse.”

Dupa cum se poate observa, inclusiv legiuitorul accepta posibilitatea existentei de fenomene naturale distructive care duc la pierderi cantitative de recolte, fara ca acestea sa fie declarate calamitati naturale deoarece nu sunt pe „areale extinse”.

Suprafetele lucrate de societatea nu pot fi considerate „areale extinse” si deci nu se poate influenta declararea zonelor calamitate de catre Guvernul Romaniei.

Conform art. 4 din Ordonanta nr.14/29.01.2010 „Guvernul este abilitat sa acorde forme de ajutor de stat" in cazul pierderilor datorate fenomenelor naturale, si NU OBLIGAT sa faca acest lucru, existand, astfel, cazuri in care fenomenele naturale distructive care duc la pierderi cantitative de recolte sa apara fara ca statul roman sa acorde despagubiri prin declararea de zone calamitate.

Societatea a asigurat culturile, aceste asigurari fiind prezentate in copie in anexa la prezenta contestatie.

Referitor la „Instintarile cu privire la pierderile produse la culturi" depuse de catre societate la Primaria, precum si la „Procesele verbale de constatare si evaluare a pagubelor" se mentioneaza urmatoarele:

Procedura de acordare a ajutoarelor de stat in cazul calamitatilor naturale declarate este urmatoarea:

1. Depunerea de Instintari, in scris, la primarie cel mai tarziu in 48 de ore de la data producerii evenimentului descrise la art. 2 (conform art. 19 alin. c) din Legea nr.381/2002) - Obligatie indeplinita de catre societate si prezentate in RIF la anexele 7,8,9 si 13A; (Anexate la prezenta contestatie)

2. Expertizarea daunelor in vederea stabilirii volumului despagubirii- (conform art. 11 sin Normele la Legea nr.381/2002- Procese verbale prezentate de catre societate si existente la RIF la *anexele* 7,8,9 si 13A. (anexate la prezenta contestatie)

1. Aceste date urmeaza a fi centralizate la nivelul Directiilor *generale* pentru agricultura si Industrie alimentara judetene.

2. Daca este cazul, Guvernul emite o Hotarare prin care stabileste zonele declarate calamitate si sumele cu care urmeaza a fi despagubiti producatorii agricoli.

Succesiunea procedurala este mai intai sa se documenteze pierderile cantitative datorate fenomenelor naturale nefavorabile (obligatie indeplinita de societate prin depunerea Instintarii la primarie *si a* Poceselor verbale de constatare) si mai apoi care se declara daca este cazul (sau daca se doreste) de catre guvern zone calamitate in vederea acordarii de despagubiri.

Deci, in practica exista posibilitatea sa existe zone afectate de fenomene naturale care sa genereze pierderi cantitative, dar sa nu existe zone declarate zone cu calamitati naturale (in Romania in 2009 si 2010 nu exista zone declarate calamitate prin hotarare de guvern).

Toata aceasta documentatie efectuata de catre societate este intocmita pentru a beneficia de eventualele despagubiri care s-ar acorda de catre stat daca zonele respective ar fi declarate calamitate prin hotarare de guvern.

Organul de control, retine faptul ca in conformitate cu Procesele Verbale de constatare *a* pagubelor, comisia de constatare este numita de catre societate si nu prin Ordinul prefecturii, astfel nu poate fi luat in considerare.

Fata de aceste aspect, in formularea contestatiei se mentioneaza urmatoarele:

Procesele verbale de constatare si evaluare a pagubelor, procese verbale in care este mentionat fenomenul natural care a produs paguba, suprafata de teren afectata si gradul de daunare, au prezentate pe ultima pagina comisia care a intocmit respectivul Proces verbal, (anexate prezentei contestatii). Aceasta comisie este formata din:

- reprezentatii Primariei,
- reprezentatii firmei de asigurari,
- reprezenatii Centrului Agricol
- reprezentantii Directiei Generale a Finantelor Publice.

Organul de control prin neluarea in considerare, pentru determinarea starii de fapt reale, a acestor procese verbale de constatare (semnate inclusiv de reprezentantii DGFP si mentionate si prezentate la anexe de catre organul de control in RIF) nu recunoaste acest document, nu recunoaste constatarile facute de reprezentantii institutiilor din Romania (inclusiv al DGFP).

Prin aceasta abordare organele de control, nesocoteste autoritatea institutiilor statului, reprezentate de cei din comisiile care semneaza Procesele Verbale de constatare a pagubelor, credibilitatea persoanelor care semneaza Procesele Verbale si realitatea constatarilor efectuate de catre acestia, cu toate ca din randul semnatarilor acestor documente se regasesc si colegii organelor de control.

Acest lucru ar insemna ca reprezentatii institutiilor (inclusiv ale *Directiei* Generale ale Finantelor) cu ocazia constatarilor prezentate *in* Procesele verbale de constatare a pagubelor au savarsit infractiuni prin intocmirea de acte false, (care este o fapta penala)

Acesta abordare a organelor de control o considera ca fiind abuziva si profund ilegala.

Temeiul de drept, retinut de organul fiscal, pentru motivarea estimarii veniturilor suplimentare sunt formate din urmatoarele articole de lege:

- Art. 6 Exercitarea dreptului de apreciere: " Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza." (**OUG 92/2003**)

- Art. 7: Rolul activ: „(2)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." (**OUG 92/2003**)

- Art. 67: Estimarea bazei de impunere: „(1)Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.”(Legea 571/2003).

- Art, 11: Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal: „(1)La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei”. (Legea 571/2003)

In cele ce urmeaza societatea contestatoare doreste sa demonstreze cum chiar **organul de control incalca prevederile legale mai sus mentionate, prin interpretari eronate si chiar abuzive a textelor de lege si prin neindeplinirea obligatiilor ce revin organelor de control.**

In conformitate cu art. 13 din Legea nr.571/2003 „Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege”. Astfel, societatea considera ca legea nu poate fi interpretata nici in sensul extinderii prevederii acesteia nici in sensul restrangerii prevederilor acesteia (lex dixit minus quam voluit) si nici restrictiv (lex dixit quam voluit).

Art. 6 si 7 alin. 2 din OG nr.92/2003 reglementeaza dreptul organelor de control sa aprecieze **relevanta starilor de fapt fiscale, bazat pe constatari complete, sa utilizeze toate informatiile si documentele** necesare pentru determinarea situatiei fiscale reale a societatii **prin analiza tuturor circumstantelor edificatoare.**

Astfel, societatea prezinta o situatie centralizatoare cu productia realizata si diferenta dintre productia realizata de care societate si productia medie pe tara medie.

anul 2008-2009				
•	prod.	Prod.	Diferenta	diferenta
Cultura	real.	Medie/tara	absoluta	in %
grau	4485	2421	2064	
				85.25
porumb	5310	3406	1904	55.90
rapita	2091	1357	734	54.09
orz	1649	2284	-635	(27.80)
orzoaica	281	2284	-2003	(87.70)
Total2008 -2009	13816	11752	2064	17.56

anul 2009-2010				
cultura				
grau	5398	2834	2564	90.47
porumb	6197	4029	2168	53.81
floarea soarelui	2283	1634	649	39.72
soia	3326	2294	1032	44.99
rapita	567	1614	-104 7	(64.87)
total200 9-2010	17771	12405	5366	43.26

Conform situatiei de mai sus se poate efectua o analiza necesara pentru a determina toate circumstantele edificatoare starii de fapt fiscale a societatii.

Societatea a fost infiintata in anul 2008. **Eficienta productiei** (luata ca si cantitate produsa fata de media pe tara) este in crestere **de la un procent de 17.56 % peste productia medie pe tara in anul 2009 la un procent de 43.26 % peste productia medie pe tara in anul 2010.**

In anul 2009 sunt culturi la care productia este aproape **de doua ori mai mare decat media pe tara (grau), si cu peste 50% mai mare decat productia medie pe tara la porumb si rapita.**

In anul 2010 la grau productia este aproape de doua ori mai mare decat productia medie pe tara (cu 90 % mai mare), la porumb cu 54%, la floarea soarelui cu 40%, la soia cu 45%.

In conformitate cu art. 3 litera a) din Legea nr.571/2003 un **Principiu de baza al fiscalitatii este:** „neutralitatea masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurand conditii egale investitorilor, capitalului roman si strain”.

Avand in vedere faptul ca in anii 2009 si 2010, in Romania, **NU exista zone declarate calamitate prin Hotarari ale Guvernului**, la toate societatile din Romania care au productie sub media pe **tara ar trebui stabilite venituri suplimentare pana la media pe tara.** Acest lucru, presupune ca ar fi foarte usor si lipsit de costuri din partea statului.

Fiecare societatea este obligata sa declare la statistica productia realizata, informatie obtinabila usor de catre autoritatile fiscale, astfel din birou si fara un aparat de control costisitor autoritatile fiscale pot emite decizii de impunere catre toate societatile agricole din Romania si astfel ar incasa sume la buget, sume care cu siguranta ar scoate Romania din orice criza, si ar duce statul roman la realizarea de productii si venituri care ar depasii

orice record mondial, iar organul de control de „competenta” celor care au efectuat controlul, ar fi evidentiati in toata tara pentru inventia fiscala descoperita.

Pentru culturile la care productia este mai slaba administratorul societatii **explica organelor de control motivele tehnice** care au dus la pierderile cantitative la culturi (**Nota explicativa-anexata RIF-ului si prezentei contestatii**) si in plus, **documenteaza** aceasta productie slaba prin **Procesele verbale de constatare a pagubelor, procese verbale semnate de reprezentantii institutelor statului (inclusiv ale Directiei Generale a Finantelor Publice)**, *proces* verbale neluate in considerare, ilegal, de catre organele de control. (**Procese verbale anexate la RIF si la prezenta contestatie**)

Pentru a aprecia relevanta starilor de fapt fiscale, fata de cele de mai sus, in sustinerea contestatiei, sa mentioneaza urmatoarele:

Pentru a lucra aceste suprafete de terenuri societatea a realizat investii, in terenuri si utilaje agricole in suma de aproximativ 5.650.000 de lei.

Pentru a finanta activitatea societatii, aceasta a contractat mai multe credite de la banci, **inclusiv o linie de credit in suma de 2.300.000 lei** (contract de credit nr. TIM3-2009- 002568/24.08.2009), din al carui continut se anexeaza contestatiei un extras.

Dupa cum se poate observa din continutul acestui contract de creditare, acesta este unul **acordat in conditii speciale** si anume in conformitate cu **Legea nr. 150/2003 creditului agricol pentru productie**, cu modificarile ulterioare.

In conformitate cu alin. (1) al art. 6 din Legea nr.150/2003 „Beneficiarii care ramburseaza creditele si platesc dobanzile la termenele scadente prevazute in contractele de imprumut beneficiaza de fonduri publice in functie de volumul creditului”.

Valoarea acestor ajutoare de la stat sunt in procent de 30% din valoarea creditului, adica 690.000 lei (apox. 165.000 euro).

Termenul de rambursare al acestui credit era de 24.09.2009. Avand in vedere faptul ca societatea nu poate achita creditul la termenul stabilit, banca incheie un act aditional prin care **termenul este prelungit pana in data de 17.08.2011**. (extras din acest act aditional anexat prezentei contestatii). In atare situatie societatea nu mai poate beneficia de ajutorul de stat de 30% din valoarea creditului.

Datorita faptului ca nu a fost in posibilitate de a restitui creditul la termen, societatea a pierdut venituri (fluxuri de numeral) in valoare de 690.000 lei. Aceasta situatie dificila in care a fost societatea (imposibilitatea achitarii la termen a imprumutului contractat) a fost generata de productia mai slaba la unele culturi datorita pierderilor cantitative, explicate de administrator si documentate de catre societate.

Situatia mai sus descrisa, dovedeste buna credinta a societatii, si trebuie luata in calcul cand se analizeaza starea de fapt fiscala reala, deoarece in conformitate cu orice logica economica, daca societatea ar fi realizat venituri suplimentare cu siguranta ar fi achitat creditul la banca pentru a beneficia de o subventie in suma de 690.000 lei.

Referitor la art. 11 din Legea nr.571/2003 „1)La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unui tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei", vointa legiuitorului este exprimata foarte clar si fara echivoc. Astfel acest articol se refera la o tranzactie existenta in trecut sau prezent. Organul de control nu face altceva decat sa afirme, fara temei legal, faptul ca societatea inregistreaza lipsuri in gestiune (lipsurile se constata prin inventariere) si astfel stabileste venituri suplimentare. Toate aceste eventuale tranzactii nu au avut loc in realitate, astfel articolul 11 nu este aplicabil.

Simpla afirmatie a organului de control ca societatea inregistreaza *lipsuri* de inventar (fara sa constate *acest* lucru prin inventariere), ca nu dovedeste aceste lipsuri prin declararea de catre guvern a zonelor calamitate, ca realizeaza productie *mai* mica decat productia medie pe tara si prin neluarea in considerare a Proceselor verbale de constatare a pagubelor, nu poate substitui textului de lege si nu poate constitui argument de drept pe care sa se bazeze decizia de a stabili venituri suplimentare.

Cu privire la acest punct se solicita sa se revina asupra celor constatate, in mod profund ilegal si abuziv de catre inspectorii fiscali si sa se constate ca estimarea veniturilor suplimentare este o incalcare vadita a dispozitiilor legale mai sus mentionate si sa se exonereze la plata suma de 216.252 lei reprezentand impozit pe profit si a majorarilor de intarziere aferente calculate de catre organul fiscal (in suma de 9.533 lei)

Ca o concluzie cu privire la cuantumul sumelor contestate in ceea ce priveste impozitul pe profit, acestea sunt formate din:

- 236.630 lei cu titlu de debit
- 10.845 lei cu titlu de majorari de intarziere;

Total Impozit pe profit contestat 247.475 lei.

2.TVA DEDUCTIBILA

a. Stabilirea de TVA nedeductibila suplimentar in suma de 13.949 lei, reprezentand TVA de pe facturile de leasing financiar pe perioada noiembrie 2009 - decembrie 2010. (pagina 13 din RIF).

Organul de control retine ca suma de 13.949 lei reprezinta TVA nedeductibila deoarece societatea nu justifica folosinta acestui autoturism in interesul societatii prin existenta foilor de parcurs, a ordinelor de deplasare si a consumului de combustibil.

Fata de afirmatiile organelor de control se mentioneaza urmatoarele:

In conformitate cu art. 3 litera a) din Legea nr.571/2003 un Principiu de baza al fiscalitatii este: „neutralitatea masurilor fiscale in raport cu diferitele categorii de investitori si capitaluri, cu forma de proprietate, asigurand conditii egale investitorilor, capitalului roman si strain”.

Astfel in Romania masurile fiscale trebuie sa fie neutre, adica sa fie egale pentru toti contribuabilii indiferent de societate si de organul de control care efectueaza controlul fiscal.

In acest sens, se face trimitere la solutia (care este favorabila contestatoarei) data de Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei generale a Finantelor Publice la o contestatie care are EXACT subiectul TVA de pe facturile de leasing, motivarea organului de control fiind EXACT ca si in cazul supus analizei (lipsa foilor de parcurs, a ordinelor de deplasare).

Dupa cum urmeaza se va prezenta starea de fapt a societatii din punctul de vedere al mijloacelor fixe si al necesitatii utilizarii unui vehicul de teren.

Societatea detine active imobilizari fixe specifice domeniului de activitate desfasurat (cultivarea cerealelor) si anume tractoare, combine, pluguri, semanatoare, remorci etc.

Societatea mai detine **1 autoutilitara ******* (al carei carte de identitate se anexeaza prezentei contestatii) si **un singur vehicul de teren BMW**; ambele vehicule sunt detinute in baza unor **contracte de leasing financiar**.

Organul de control considera cele doua vehicule autoturisme, in timp ce conform cartii de identitate vehiculul **Toyota este autoutilitara** - speciala echipata si construita pentru transportul de bunuri pe teren accidentat (de ceea ce are societatea nevoie avand in vedere domeniul de activitate). **Vehiculul BMW este un vehicul de teren, special construit pentru a face posibila deplasarea pe teren accidentat (absolut necesar pentru deplasarea pe terenurile lucrate de societate conform domeniului de activitate si pentru deplasarea de la domiciliu la sediu/punct de lucru/terenuri lucrate ale angajatilor).**

Faptul ca vehiculul BMW este de teren, si astfel este special construit pentru deplasarea pe terenuri accidentate, este mentionat si de organele de control care au efectuat un controlul fiscal precedent.

Societatea are la data de 31.12.2010 un numar de 17 angajati, respectiv la data de 31.12.2009 un numar de 10 angajati, fiecare cu domiciliu in diferite localitati din jurul sediului social (*****).

Sediul social al societatii se afla **pe drumul national 59** intre localitatea Voiteni si Deta la aproximativ **3 kilometri de cele doua**

localitati, singurul mijloc de transport al salariatilor de la domiciliu la sediul social fiind acest autovehicul.

Se mentioneaza faptul ca administratorul societatii are domiciliul in Timisoara, **care se afla la 34 km** fata de sediul social al societatii.

Societatea mai are un **punct de lucru** in localitatea Jamu Mare (distanta dintre Voiteg si Jamu Mare este de 37 km).

Terenuri lucrate de societate sunt aflate in raza *mai* multor localitati, dupa cum urmeaza: **Jamu Mare, Clopodia, Moravita, Denta, Deta, Voiteg, Ciacova si Jebel**. Astfel daca de exemplu administratorul societatii se deplaseaza de la Timisoara in toate localitatile in care societatea lucreaza terenuri, **parcureste peste 150 de km pe zi**, distanta pe care nu o poate parcurge cu alt mijloc de transport decat cu **unicul vehicul** detinut de societate; terenurile se lucreaza cu **angajatii proprii care trebuie deplasati in camp cu unicul vehicul** detinut de societate.

Referitor la temeiul legal invocat de organul de control (art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003) se mentioneaza urmatoarele:

La pagina 11 din RIF, **chiar organul fiscal** mentioneaza faptul ca „**mijloacele fixe**” (in care sunt incluse vehiculele detinute in baza contractului de leasing financiar) **sunt „destinate realizarii de operatiuni taxabile”**.

In conformitate cu art. 145, *alin.* (2), lit. a) din Codul fiscal
„Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, **daca acestea sunt destinate utilizarii infolosul urmatoarelor operatiuni:**

a)operatiuni taxabile”

Fara nici un dubiu activitatea desfasurata de catre societatea *este* una impozabila si astfel reprezinta operatiuni taxabile din punctul de vedere al TVA.

In conformitate cu prevederile Codului fiscal, leasingul financiar reprezinta din punctul de vedere al TVA - **PRESTARE DE SERVICE**.

In conformitate cu art. 146 alin. (1) litera a): „Art. 146: Conditii de exercitare a dreptului de deducere

(1)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 emisa in conformitate cu prevederile art. 155” .

Pentru indeplinirea conditiei mai sus mentionate, societatea are incheiat contract de leasing financiar si detine facturi conform art. 155 din

Codul Fiscal, facturi prezentate in RIF la anexele 18-31 si anexate la prezenta contestatie.

Societatea indeplineste toate conditiile legale fiscale pentru a avea drept de deducere a TVA de pe facturile de leasing financiar.

Referitor la conditionarea dreptului de deducere a TVA de existenta foilor de parcurs, ordin de serviciu si al ordinelor de deplasare facem urmatoarele mentiuni:

Obligativitatea intocmirii foilor de parcurs si al ordinului de serviciu este reglementata de HG nr.1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice.

Aceasta reglementare legifereaza obligatiile proprietarilor de autovehicule din punctul de vedere al circulatiei pe drumurile publice si NU tratamentul fiscal al unei tranzactii.

In Legea nr.571/2003-Codul fiscal NU EXISTA nici o conditionare a dreptului de deducere al TVA de existenta sau nu a foilor de parcurs/ordine de serviciu.

Societatea contestatoare considera ca neintocmirea foilor de parcurs si a ordinelor de serviciu nu poate demonstra in sine neutilizarea vehiculului in scopuri taxabile.

Referitor la ordinele de deplasare:

In conformitate cu OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile: „ORDIN DE DEPLASARE (DELEGATIE - Cod 14-5-4)

1.Serveste **ca:**

- dispozitie catre persoana delegata sa efectueze deplasarea;
- **document pentru decontarea de catre titularul de avans a cheltuielilor efectuate;**
- **document pentru stabilirea diferentelor de primit sau de restituit de titularul de avans;**
- **document justificativ de inregistrare in contabilitate.**

2.Se intocmeste intr-un exemplar, **pentru fiecare deplasare, de catre persoana care urmeaza a efectua deplasarea, precum si pentru justificarea avansurilor acordate in vederea procurarii de valori materiale cu plata in numerar.**

3.Circula:

- la persoana imputernicita sa dispuna deplasarea, pentru semnare;
- la persoana care efectueaza deplasarea;
- la persoanele autorizate ale unitatii la care s-a efectuat deplasarea, pentru confirmarea sosirii si plecarii persoanei delegate;
- la compartimentul financiar-contabil pentru verificarea decontului, pe baza actelor justificative anexate la acesta de catre titular, la intoarcerea din deplasare sau cu ocazia procurarii materialelor, stabilindu-se diferenta de

primit sau de restituit, cu luarea in considerare a eventualelor penalizari si semnatura pentru verificare.

In cazul in care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decat avansul primit, pentru diferenta de primit de catre titularul de avans se intocmeste Dispozitie de plata catre casierie.

In cazul in care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decat avansul primit, diferenta de restituit de catre titularul de avans se depune la casierie pe baza de Dispozitie de incasare catre casierie;

-la persoana autorizata sa exercite controlul financiar preventiv, pentru viza;

-la conducatorul unitatii pentru aprobarea cheltuielilor efectuate.

4.Se arhiveaza la compartimentul financiar-contabil.

5.Continutul minimal obligatoriu de informatii al formularului este urmatorul:

-denumirea unitatii;

-denumirea si numarul formularului;

- numele, prenumele si functia persoanei delegate; scopul, destinatia si durata deplasarii; stampila *unitatii*; semnatura conducatorului unitatii; data;

-data (ziua, luna, anul, ora) sosirii si plecarii **in/din delegatie**;

-ziua si ora plecarii; ziua si ora sosirii; data depunerii decontului; penalizari calculate; avans spre decontare;

-**cheltuieli efectuate: felul** actului si emitentul, numarul si data actului, suma;

-numarul si data documentului pentru restituirea diferentei; *diferenta* de primit/restituit;

- semnaturi: conducatorul unitatii; controlul financiar preventiv, persoana care verifica decontul, seful de compartiment, dupa caz, titularul de avans."

Dupa cum se poate observa documentul Ordin de deplasare este obligatoriu pentru decontarea cheltuielilor efectuate cu ocazia deplasarilor in delegatie. Societatea utilizeaza singurul vehicul in scopul deplasarii de la domiciliu la punctele de lucru/ terenurile lucrate a administratorului si a angajatilor si nu in delegatii.

Fata de cele de mai sus se mentioneaza faptul ca singura reglementare care aminteste de documente financiar contabile justificative este art. 21 alin. (4) litera f): „Urmatoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile inregistrate in contabilitate, care nu au la baza un document justificativ, potrivit legii, prin care sa se faca dovada efectuarii operatiunii sau intrarii in gestiune, dupa caz, potrivit normelor,"

Articolul de mai sus, reglementeaza regimul fiscal al cheltuielilor din punctul de vedere al impozitului pe profit si nu al TVA. In plus societatea detine, facturi pentru contabilizarea acestor servicii de leasing financiar. (facturi anexate prezentei contestatii)

Referitor la retinerea organelor de control precum ca lipsa decontarilor combustibilului conduce la anularea dreptului de deducere al TVA, se considera ca organul de control din nou distinge reglementari fiscale inexistente. (vorbeste de cheltuieli cu combustibilul- Impozit pe profit si o aplica la TVA).

Societatea anexeaza prezentei contestatii cateva bonuri fiscale utilizate pentru contabilizarea cheltuielilor cu combustibilul aferente unicului vehiculului BMW de *teren*, precum si Fisa activitatii lunare care demonstreaza, pe langa datele tehnice inserate si informatii privind amortizarea vehiculului, conform amortizarii liniare si a km parcursi. (anexa la prezenta contestatie). Societatea are in dotare un Bazin Cisterna de 9000 de litri, in care depoziteaza combustibil achizitionat si din care isi alimenteaza utilajele si cele doua vehicule. (numar de inventar 7, 29, 4 din Lista cu mijloacele fixe la 31.12.2010 - lista anexata prezentei contestatii).

In acest caz este incalcat un principiu de drept si anume „Daca leguitorul nu distinge, nici cel care aplica legea nu poate sa distinga”, avand de a face aici cu un abuz de interpretare, organul fiscal neavand dreptul sa coroboreze prevederi legale din doua capitole distincte ale Codului fiscal (Titlul II „Impozit pe profit” cu Titlul VI „TVA”), daca legea nu precizeaza ca sunt aplicabile si acele prevederi- cum este cazul de fata, din dorinta de a sustine relativitatea constatarilor.

Este inadmisibil sa nu se aplice reglementarile cu privire la dreptul de deducere al TVA (conform art. 145, alin. (2) litera a) si art. 146 alin. (1) litera a) din Legea nr.571/2003-Codul Fiscal) motiv pentru care se solicita sa se admita la TVA deductibila suma de 13.949 lei reprezentand TVA de pe facturile de leasing pentru UNICUL VEHICUL detinut de societate si sa se exonereze plata accesoriilor aferente.

3.TVA COLECTATA

a. Estimare TVA colectata:- aferent anului 2009 la cultura de orz si orzoaica (TVA colectata stabilita suplimentar in suma de 29.047 lei; pagina 14-15 din RIF); aferent anului 2010 la cultura de rapita (TVA colectata stabilita suplimentar in suma de 287.686 lei; pagina 15 din RIF). Fata de cele argumentele prezentate la punctul 1c se mai mentioneaza urmatoarele:

Art. 128 alin. (4) litera d) legifereaza urmatoarele:

„4)Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

d)bunurile CONSTATATE lipsa din gestiune”

Astfel, lipsa de bunuri din gestiune, trebuie constatata.

Constatarea lipsei in gestiune se realizeaza prin efectuarea inventarierii patrimoniale conform reglementarilor in vigoare, si NU PRIN PRESUPUNERE.

Avand in vedere cele mentionate atat la punctul 1 c. (impozit pe profit) cat si la 3 a., trebuie sa se constate, faptul ca argumentele pentru colectarea TVA suplimentar sunt nefondate, nelegale si chiar abuzive , sa se accepte la rambursare suma de 316.733 lei si sa se exonereze plata accesoriilor aferente.

b. Stabilirea TVA colectata suplimentar in valoare de 925 lei pentru livrarile de bunuri catre persoane fizice in schimbul arendei, pe motivul ca preturile utilizate sunt diferite de cele de piata. (pagina 15-16 din RIF).

In conformitate cu art. 137 alin. 1 litera e) din Legea nr. 571/2003, valoarea de piata reprezinta:

e)in cazul schimbului prevazut la art. 130 si, in general, atunci cand plata se face partial ori integral in natura sau atunci cand valoarea platii pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea de piata pentru respectiva livrare/prestare. In sensul prezentului titlu, **valoarea de piata inseamna suma totala pe care, pentru obtinerea bunurilor sau serviciilor in cauza la momentul respectiv, un client aflat in aceeasi etapa de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui sa o plateasca in conditii de concurenta loiala unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru in care livrarea sau prestarea este supusa taxei.**

Atunci cand nu poate fi stabilita o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabila, valoarea de piata inseamna: 1. pentru bunuri, o suma care nu este mai mica decat pretul de cumparare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, in absenta unui pret de cumparare, pretul de cost, stabilit la momentul livrarii;

Dupa cum si organul de control mentioneaza (pag. 16 din RIF) societatea respecta punctul 1 din reglementarea mai sus mentionata, adica foloseste preturi mai mari decat pretul de cost si pretul de cumparare. Pentru a utiliza preturile de vanzare folosite la clientii interni trebuie avut in vedere comparabilitatea acestor tranzactii.

Trebuie avut in vedere faptul ca pentru a fi comparabile doua tranzactii, in primul rand cantitatea livrata trebuie sa fie *comparabila*.

De exemplu una este sa livrezi 375 de kilograme si alta este sa livrezi 157.000 de kg (client Alcedo-11.2010). Pretul *pentru* livrarile catre clienti este stabilit dupa o negociere destul de dura, care are la baza atat cantitatea livrata cat si potentialul viitor al clientului; livrarile catre clientii interni (care achizitioneaza cantitati mari) nu este *comparabila* cu livrarile efectuate in schimbul arendei.

Conform anexei 33 din RIF diferenta bazei impozabile stabilite de organul de control este 3.938 lei, la o livrare cantitativa de 89.706 kg, in valoare de 30.317 lei. Procentul recalcularii de catre organul de control in

valoarea livrării este de 12.98%, și baza recalculată împărțită la cantitatea livrată este de 4.38 %.

În practică este imposibil să se stabilească un preț fix în condițiile în care prețul la cereale este foarte fluctuant (de la o zi la alta) și prețul de piață trebuie considerat un preț orientativ. Diferența între prețul utilizat de societate și prețul calculat de organul fiscal (de 12.98%) nu poate fi considerată o abatere de la principiul prețului de piață.

Având în vedere cele menționate mai sus, se solicită să se accepte la TVA deductibilă și astfel să se ramburseze suma de 925 lei și să se exonerze plata accesoriilor aferente.

Ca o concluzie cu privire la cuantumul sumelor contestate în ceea ce privește TVA, acestea sunt formate din:

- 331.607 lei TVA respinsă la rambursare
- 3.859 lei accesorii aferente TVA, calculate de către organele de control.

Total TVA contestată 335.466 lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală întocmit de organele de inspecție fiscală s-au consemnat următoarele aspecte:

Societatea a cuprins la cheltuieli deductibile în anul 2009 TVA colectată în sumă totală de 8.265 lei pentru bunurile în natură pe baza de factură fiscală acordate persoanelor fizice pentru terenul luat în arenda, operațiuni care nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului și pierderi fiscale.

Societatea a cuprins pe cheltuieli deductibile contravaloarea în natură și în bani acordate persoanelor fizice și juridice pe anul 2009 pentru suprafețele luate în arenda și neprelucrate în suprafață de 66,81 ha a cărei valoare stabilită în funcție de datele din evidența societății este de 12.961 lei.

Societatea a realizat în anul 2009 producții de orz de 1649 kg/ha și orzoaica de 281 kg/ha față de producția medie pe țară de 2.284 kg/ha stabilită de către Institutul Național de Statistică al României afișată pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale .

Culturile nu au fost cuprinse în zone calamitate stabilite prin Hotărâri Guvernamentale, nu au fost evidențiate venituri din despăgubiri pentru a acoperi producția nerealizată în conformitate cu Legea nr.381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură.

S-a stabilit o diferență estimată stabilită suplimentar în cantitate de 308.102 kg la orzoaica și 3.133 kg la orz; valoarea totală estimată este de 152.881 lei.

Societatea a cuprins la cheltuieli deductibile în anul 2010 TVA colectată în sumă totală de 6.236 lei pentru bunurile acordate persoanelor

fizice in natura pe baza de factura fiscala pentru terenul luat in arenda, operatiuni care nu sunt deductibile fiscal la calculul profitului s-au pierderi fiscale.

Societatea a cuprins pe cheltuieli deductibile contravaloarea in natura s-au in bani acordate persoanelor fizice si juridice pe anul 2010 pentru suprafetele luate in arenda si neprelucrate in suprafata de 459,14 ha a carei valoare stabilita in functie de datele din evidenta societatii este de 99.904 lei.

Societatea a realizat in anul 2010 o productie medie de rapita de 567 kg/ha fata de productia medie pe tara de 1.614 kg/ha stabilita prin Darea de seama Statistica AGR afisata pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale. Culturile nu au fost cuprinse in zone calamitate stabilite prin Hotarari Guvernamentale si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata.

S-a stabilit o diferenta estimata suplimentar in cantitate de 958.954 kg la rapita si o valoare de 1.198.692 lei.

In perioada verificata respectiv noiembrie 2009 - decembrie 2010 ,controlul stabileste suplimentar TVA nedeductibila in suma de 13.949 lei, ca urmare a nejustificarii folosintei in interesul societatii a unui autoturism dupa cum urmeaza :,

1) Societatea detine in folosinta in regim de leasing financiar un autoturism marca ***** din baza contractului de leasing nr.3982/18.12.2008 care in perioada verificata respectiv noiembrie 2009 - decembrie 2010 sunt evidentiata in contabilitate ratele de leasing si TVA aferenta facturilor emise de catre furnizorul Unicredit Leasing Corporation IFN SA Bucuresti, in numar de 14 facturi fiscale cu un TVA in suma totala de 13.949 lei.

SC ***** S.R.L. nu face dovada ca autoturismul respectiv este folosit in interesul societatii, neprezentand Ordin de deplasare si foi de parcurs si nici consum de combustibil in vederea justificarii folosintei acestuia pentru operatiunile societatii.

Referitor la documente specifice activitatii de transport rutier se includ documentele reglementate prin O.U.G. nr.109 din 14 iulie 2005 privind transporturile rutiere.

Prin acest act normativ, la art. 3 alin. (1), punctul 17, documentul de transport este definit drept documentul care se afla la bordul autovehiculului rutier pe toata durata derularit transportului, avand inscrite date privind :
-intreprinderea care efectueaza transportul;
-expeditorul;
-beneficiarul transportului;
-marfurile sau persoanele transportate.

Din completarea acestui document trebuie sa rezulte categoria si tipul de transport rutier efectuat.

Un astfel de document este foaia de parcurs intocmita pentru fiecare vehicul; foaia de parcurs trebuie insotita de ordinul de deplasare al angajatului cu atributii specifice domeniului de activitate pentru care se admite deducerea.

Intocmirea acestor documente este o obligatie a proprietarilor si detinatorilor de vehicule reglementata prin H.G. nr. 1391 din 4 octombrie 2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulatia pe drumurile publice. In acest sens, la articolul 27 alineatul 2 litera b) din regulament se impune proprietarilor sau detinatorilor de vehicule sa elibereze foaie de parcurs sau ordinul de serviciu pentru vehiculele care se deplaseaza in cursa; intocmirea celor doua documente este necesara si obligatorie .

Nu se prezinta documente cu caracter financiar-contabil respectiv „ordinul de deplasare”(delegatie), codul 14-5-4 in conformitate cu prevederile art.2 din O.M.E.F. nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 , document care serveste drept:

-dispozitie a conducatorului firmei catre persoana delegata sa efectueze deplasarea;

S-a luat nota explicativa administratorului societatii in care acesta mentioneaza urmatoarele :

„ nu avem intocmit foie de parcurs sau ordine de deplasare pentru autoturismul marca *****si nu avem nici evidentiate in contabilitate bonuri de motorina aferente acestor transporturi,,

Din cele precizate de administrator rezulta ca societatea nu a intocmit foie de parcurs sau ordine de deplasare pentru autoturismul marca ***** , pentru a justifica ca autoturismul a fost folosit in interesul societati.

TVA nedeductibila stabilita de control pentru perioada noiembrie 2009 - decembrie 2010 este in suma de 13.949 lei

Organele de control stabilesc TVA colectata suplimentar in suma totala de 317.658 lei din care TVA estimata 316.733 lei dupa cum urmeaza :

Referitor la cultura de orz si orzoaica realizata in anul 2009.

Asa cum am consemnat la capitolul impozit pe profit, in anul 2009 SC.***** SRL *****a obtinut o productie la cultura de orzoaica in cantitate de 43.200 kg de pe o suprafata cultivata de 153,81 ha cu o productie medie la ha de 281 kg/ha si o productie de 8.150 kg orz de pe o suprafata de 4,94 ha cu o productie medie de 1649 kg/ha, fiind evidentiata cantitativ in fise de magazie a culturilor precum si valoric in contabilitatea societatii.

Analizand sursa de date afisat pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, date care sunt prelucrate de catre Institutul National de Statistica al Romaniei, se constata ca productia medie la ha de orz + orzoaica in anul 2009 este de 2.284 kg/ha iar preturile medii interne practicate

sunt de de 0,49 lei/kg la orzoaica, iar pentru orz pretul este de 0,61 lei/kg. Din explicatiile date de administratorul societatii si din documentele puse la dispozitie de societate rezulta ca zona in care s-a realizat culturile de orz + orzoaica nu au fost cuprinse ca si zone calamitate prin Hotarari Guvernamentale si nici nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 2 si 17 din Legea nr.381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultura.

Nerealizarea productiei culturii de orz + orzoaica se asimileaza cu o lipsa din gestiune si conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Avand in vedere starea de fapt constatata mai sus, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, conform caruia sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata bunurile constatate lipsa in gestiune.

In speta nu sunt aplicabile exceptiile prevazute de art. 128 alin. (8)lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare coroborate cu cele de la punctul 10 si 11 din Titlul VI din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, tinand cont de faptul ca societatea nu face dovada ca suprafetele cultivate cu orz + orzoaica sunt cuprinse in zone de calamitate declarate prin Hotarari Guvernamentale, si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 2 si 17 din Legea nr.381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultura.

Nu rezulta ca, cultura de orz si orzoaica a fost distrusa ca urmare a unor calamitatii naturale declarate prin Hotarari Guvernamentale, potrivit legi.

In acest sens se considera ca bunurile sunt lipsa din gestiune, fara a se justifica aceasta lipsa prin calamitati naturale declarate prin Hotarari Guvernamentale, fapt care se asimileaza cu o livrare de bunuri cu plata.

Avand in vedere prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, art. 6, art. 7 alin. 2 si art. 67 din OG nr. 92/2003 modificata, organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere a TVA colectata, luind in considerare datele cu privire la productia medie de orz + orzoaica, precum si pretul mediu de piata al tranzactiei realizate pe tara, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei si afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale.

Valoarea productiei de orzoaica estimata stabilita suplimentar este de 150.970 lei (308.102 kg* 0,49 lei).

Valoarea productiei estimata la orz stabilita suplimentar este de 1.911 lei (3.133 kg* 0,61 lei).

Valoarea productiei totale estimate stabilite suplimentar pe anul 2009 este de 152.881 lei.

Pentru anul 2009 organele de control au luat ca perioada in vederea estimarii bazei de impunere pentru calculul TVA colectata luna noiembrie 2009, ca urmare a faptului ca verificarea TVA incepe cu luna noiembrie 2009.

Astfel baza de impunere stabilita suplimentar este de 152.881 lei, rezultand TVA colectata suplimentar in suma de 29.047 lei(152. 881*19%).

Pentru anul 2010 societatea a obtinut o productie la cultura de rapita in cantitate de 519.470 kg de pe o suprafata cultivata de 916 ha cu o productie medie la ha de 567kg/ha, fiind evidentiata cantitativ in fise de magazie a culturilor precum si valoric in contabilitatea societatii.

Analizand sursa de date afisat pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, se constata ca productia medie la ha de rapita in anul 2010 este de 1.614 kg/ha iar preturile medii interne practicate sunt de 1,25 lei/kg.

Din explicatiile date de administratorul societatii si din documentele puse la dispozitie de societate rezulta ca zona in care s-a realizat culturile rapita nu au fost cuprinse ca si zone calamitate prin Hotarari Guvernamentale si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 4,6,10,11 din ORDONANTA nr. 14 din 29 ianuarie 2010 privind masuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producatorilor agricoli, incepand cu anul 2010.

In acest sens se considera ca bunurile sunt lipsa din gestiune, fara a se justifica aceasta lipsa prin calamitati naturale declarate prin Hotarari Guvernamentale, fapt care se asimileaza cu o livrare de bunuri cu plata si conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Avand in vedere starea de fapt constatata mai sus, sunt aplicabile prevederile art. 128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, conform caruia sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata bunurile constatate lipsa in gestiune.

In speta nu sunt aplicabile exceptiile prevazute de art.128 alin. (8)lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare coroborate cu cele de la punctul 10 si 11 din Titlul VI din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, tinand cont de faptul ca societatea nu face dovada precum ca suprafetele cultivate cu rapita sunt cuprinse in zone de calamitate declarate prin Hotarari Guvernamentale si nici nu au fost

evidentiate venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 2 si 17 din Legea nr.381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultură.

Nu rezulta ca, cultura de rapita a fost distrusa ca urmare a unor calamitati naturale declarate prin Hotarari Guvernamentale, potrivit legi.

Avand in vedere prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, art. 6, art. 7 alin. 2 si art. 67 din OG nr.92/2003 modificata, organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere a TVA colectata, luind in considerare datele cu privire la productia rapita, precum si pretul mediu de piata al tranzactiei realizate pe tara, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei si afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale.

Valoarea productiei totale de rapita estimate stabilite suplimentar pe anul 2010 este de 1.198.692 lei (958.954 kg* 1,25 lei).

Pentru anul 2010 organele de control au luat ca perioada in vederea estimarii bazei de impunere pentru calculul TVA colectata luna august 2010, ca urmare a faptului ca perioada de sfarsit a recoltari este luna iulie 2010.

Baza de impunere stabilita suplimentar este de 1.198.692 lei rezultand un TVA colectata suplimentar in suma de 287.686 lei(1.198.692*24% .

In perioada mai 2010 - decembrie 2010 SC. ***** S.R.L a stabilit o baza de impunere pentru TVA colectata mai mica cu suma de 3.938 lei la produsele agricole acordate in natura la persoanele fizice care au dat in arenda supratete de teren agricole . Potrivit datelor existente in contabilitatea societatii se constata ca in perioada ianuarie 2010-mai 2010 nu au fost efectuate livrari de furaje si porumb, pentru care s-a luat ca baza de impozitare pretul de cost de 0,3 lei/kg, iar in perioada noiembrie 2010 - decembrie 2010 s-a luat in considerare pentru produsele porumb si grau pretul de vanzare catre clientii interni de 0,6 lei, 0.851lei , 0,92 lei.

Prin recalcularea bazei de impozitare aferente unui nr. de 21 operatiuni facturate rezulta o baza impozabila stabilita suplimentar in suma de 3.938 lei si TVA colectata suplimentar de 925 lei.

ART. 137 din Legea nr.571/2003 modificata prevede ca :

(1) Baza de impozitare a TVA este constituita din:

e) in cazul schimbului prevazut la art. 130 si, in general, atunci cand plata se face partial ori integral in natura sau atunci cand valoarea platii pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilita de parti sau nu poate fi usor stabilita, baza de impozitare se considera ca fiind valoarea de piata pentru respectiva livrare/prestare. ,,,,,,Atunci cand nu poate fi stabilita o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabila, valoarea de piata inseamna:

1. pentru bunuri, o suma care nu este mai mica decat pretul de cumparare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, in absenta unui pret de cumparare, pretul de cost, stabilit la momentul livrării;

TVA colectata stabilita suplimentar de control pentru perioada noiembrie 2009-decembrie 2010 lei este in suma de 317.658 lei.

III. Avand in vedere constatările organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata biroul solutionare contestatii retine ca obiectul contestatiei il constituie anulara deciziei de impunere nr. *****.

1. Referitor la cheltuiala nedeductibila pentru anul 2009 in suma de 8.265 lei si pentru anul 2010 in suma de 6.236 lei

Din Raportul de inspectie fiscala intocmit ca urmare a inspectiei fiscale si care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere ne.F-TM 149 din 7.03.2011 reiese ca organul de inspectie fiscala a constatat ca TVA colectata aferenta bunurilor acordate in anul 2009 si 2010 persoanelor fizice care au dat terenurile in arenda societatii contestatoare a fost evidentiata la cheltuieli deductibile.

In opinia organelor de inspectie fiscala TVA colectata aferenta bunurilor acordate in anul 2009 si 2010 persoanelor fizice care au dat terenurile in arenda este o cheltuiala nedeductibila si cu suma de 14.501 lei a fost influentat venitul impozabil (cu 8.265 lei pentru anul 2009 si 6.236 lei pentru anul 2010).

Organul competent sa solutioneze contestatia arata ca societatea a inregistrat in contabilitate cheltuiala cu arenda conform monografiei de inregistrari contabile, adica 612"Cheltuieli privind redeventele, locatiile de gestiune si chiriile "= 462 "Creditori" analitic pe fiecare proprietar de teren.La predare cotelor de recolta a intocmit factura pentru fiecare livrare care reprezinta in fapt o valorificare de catre arendas a productiei proprii.

Arenda in totalitatea ei reprezinta pentru arendas o cheltuiala deductibila, iar valoarea facturilor emise pentru cantitatea de recolta predata proprietarilor, care reprezinta valorificarea productiei, este venit.

Cheltuiala cu arenda, TVA colectata si venitul evidentiata prin formula contabila de valorificare de catre arendas a productiei proprii se inchid conform regulilor contabile prin contul 121.

In Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in NM de aplicare a acestuia nu se prevede ca ar fi nedeductibile cheltuielile privind redeventele, locatiile de gestiune si chiriile asa cum a stabilit organul de inspectie fiscala drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere adica impozit pe profit pentru anul 2009 in suma de 1322 lei si pentru anul 2010 in suma de 998 lei.

2.Referitor la cheltuiala nedeductibila aferenta anului 2009 in suma

de 12.961 lei pentru cele 66,81 ha luate in arenda si nelucrate trebuie precizat ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere la stabilirea acestei sume faptul ca aceasta suprafata nu s-a cultivat si in acest sens cheltuielile efectuate si inregistrate in contabilitatea societatii in anul 2009 nu pot fi aferente acestei suprafete ci sunt aferente doar suprafetelor cultivate drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere adica pentru impozit pe profit in suma de 2074 lei.

Referitor la cheltuiala nedeductibila aferenta anului 2010 in suma de 99.904 lei pentru cele 459,14 ha luate in arenda si nelucrate trebuie precizat ca organul de inspectie fiscala nu a avut in vedere la stabilirea acestei sume faptul ca aceasta suprafata nu s-a cultivat si in acest sens cheltuielile efectuate si inregistrate in contabilitatea societatii in anul 2010 nu pot fi aferente acestei suprafete ci sunt aferente doar suprafetelor cultivate drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere adica pentru impozit pe profit in suma de 15.984 lei.

Se va admite contestatia si pentru majorari de intirziere in suma de 1031 lei (781 lei + 250 lei) si penalitati de intirziere in suma de 510 lei.

3. Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de 925 lei deoarece societatea contestatoare a stabilit in perioada mai 2010 - decembrie 2010 o baza de impunere pentru TVA colectata mai mica cu suma de 3.938 lei la produsele agricole acordate in natura la persoanele agricole care au dat in arenda suprafete de teren agricole, se face precizare ca organul de inspectie fiscala a aplicat prevederile art.137alin.1lit.e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Organul competent sa solutioneze contestatia precizeaza ca trebuie sa se aiba in vedere ca legiuitorul a stabilit ca baza de impozitare se considera ca fiind valoarea de piata numai daca valoarea platii pentru livrarea de bunuri nu a fost stabilita de parti.

Pornind de la aceasta precizare se va avea in vedere ca nu pot exista diferenta intre sumele incasate, in numerar prin caseria societatii, de catre proprietari pentru contravaloarea cotelor de produse care li se cuvin in baza contractelor de arenda si valoare productiei acordate in natura inregistrata in contabilitate iar pretul cerealelor este stabilit de comun acord de arendas si proprietarul terenului, ca dovada ca nu exista reclamatii cu privire la plata arendeii.

In cazul supus analizei baza de impozitare este valoarea livrarilor de bunuri care a fost stabilita de parti si in acest caz nu se stabileste baza de impozitare ca fiind valoarea de piata a bunurilor, drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere adica pentru TVA in suma de 925 lei.

4. Referitor la TVA nedeductibila in suma de 13.949 lei ca urmare

a nejustificarii folosintei in interesul societatii a unui autoturism organul de inspectie fiscala arata ca societatea contestatoare nu face dovada ca autoturismul marca ***** Drive ***** fost folosit in interesul societatii deoarece nu a prezentat ordine de deplasare, foi de parcurs si nici consum de carburanti.

In sustinerea contestatiei societatea arata ca sediul social al societatii se afla **pe drumul national 59** intre localitatea ***** la aproximativ **3 kilometri de cele doua localitati**, singurul mijloc de transport al salariatilor de la domiciliu la sediul social fiind acest autovehicul.

Se mentioneaza faptul ca administratorul societatii are domiciliul in Timisoara, **care se afla la 34 km** fata de sediul social al societatii.

Societatea mai are un **punct de lucru** in localitatea Jamu Mare (distanta dintre ***** este de 37 km).

Terenuri lucrate de societate sunt aflate in raza *mai* multor localitati, dupa cum urmeaza: *****. Astfel daca de exemplu administratorul societatii se deplaseaza de la Timisoara in toate localitatile in care societatea lucreaza terenuri, **parcure peste 150 de km pe zi**, distanta pe care nu o poate parcurge cu alt mijloc de transport decat cu **unicul vehicul** detinut de societate; Referitor la temeiul legal invocat de organul de control (art. 145, alin. (2) lit. a) din Legea nr.571/2003) **chiar organul fiscal** mentioneaza faptul ca „**mijloacele fixe**” (in care sunt incluse vehiculele detinute in baza contractului de leasing financiar) **sunt „destinate realizarii de operatiuni taxabile”**.

Organul de solutionare competent face precizarea ca sustinerile societatii sunt reale daca acestea sunt coroborate cu informatiile inscrise in raportul de inspectie fiscala si anume: obiectul de activitate al societatii este cultura cerealelor, societatea este menegeriata de asociat unic, obiectul de activitate este raspindit pe un areal care nu poate fi urmarit din birou cu ajutorul camerelor de luat vederi sau la telefon si se impune deplasarea la fata locului.

Autoturismul a carei utilizare este analizata se afla in perioada de derulare a contractului de leasing iar TVA inscrisa in facturile emise de societatea de leasing este deductibila avand in vedere ca operatiunea de leasing este tratata ca fiind prestare de servicii iar achizitiile ii sunt aplicabile prevederile art.145¹ lit.c din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Specificul obiectului de activitate, faptul ca in evidenta contabila a societatii petente este consemnata existenta doar a unui autoturism de teren pe care il utilizeaza exclusiv asociatul unic conduce la concluzia ca achizitia este destinata operatiunilor taxabile drept pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere adica pentru TVA in suma de 13.949 lei..

5. Referitor la estimarea veniturilor pentru anii 2009 si 2010

In sustinerea contestatiei formulate impotriva estimarii veniturilor pentru anii 2009 si 2010 societatea contestatoare a depus adresa inregistrata la DGFP Timis sub nr. 28574/9.06.2011 din care rezulta ca productiile realizate in perioada anilor 2009 si 2010 la culturile de orz, orzoaica si rapita pentru zona de cultura unde isi desfasoara activitatea sunt in valori diferite fata de productiile medii pe tara pe care le-a avut in vedere organul de inspectie fiscala la stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare.

Din documentele depuse ulterior rezulta ca productiile medii de orz si orzoaica obtinute in anul 2009 din zona in care isi desfasoara activitatea societatea contestatoare sunt mai mari decat media pe tara care a fost luata in calcul de organul de inspectie fiscala la stabilirea obligatiilor fiscal dar avand in vedere ca OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala la art. 213 alin.3 prevede ca " Prin solutionarea contestatiei nu se poate crea o situatie mai grea contestatorului in propria cale de atac" se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru impozit pe profit in suma de 24.461 lei (152.881 lei x16%), pentru TVA in suma de 29.047 lei (152.881 x 19%), majorari de intirziere in suma de 5.635 lei si penalitati de intirziere in suma de 3.669 lei.

In anul 2010 productia de rapita obtinuta de societatea contestatoare din zona in care isi desfasoara activitatea este de 567 kg/ha dar din adresa emisa de Directia pentru Agricultura Judeteană Timis reese ca productia medie pentru zona in care isi desfasoara activitatea este de 478 kg/ha.

Organul de inspectie fiscala a luat in calcul la stabilirea obligatiilor fiscale pentru anul 2010 productia medie pe tara la cultura de rapita aspect care nu poate fi acceptat de organul competent sa solutioneze contestatia in situatia in care se doreste sa se faca o apreciere cit mai aproape de realitatea din zona si va avea in vedere si faptul ca pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului se vor utiliza toate informatiile si documentele necesare.

Astfel s-au utilizat informatiile din documentul emis de Directia pentru Agricultura Judeteană Timis, care in teritoriu este organismul abilitat sa furnizeze date statistice pentru activitatea desfasurata in domeniul agricol de contribuabili, drept pentru care se va admite contestatia pentru TVA in suma de 287.686 lei si impozit pe profit in suma de 191.791 lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 205, art. 206 si art. 216 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in baza prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal si in baza referatului nr. 29907/16.06.2011 se

DECIDE

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru suma de 62.812 lei care se compune din:

- TVA	29.047 lei
- impozit pe profit	24.461 lei
- accesorii	9.304 lei

- admiterea contestatiei pentru suma de 520.129 lei care se compune din :

- TVA	302.560 lei
- impozit pe profit	212.169 lei
- accesorii	5.400 lei

- prezenta decizie se comunica la :

- SC ***** SRL

- Activ. de inspectie fiscala - Serv. Insp. fiscala PJ 2

cu aplicare prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr 2137/2011

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi ataca in conditiile legii la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV
Calin Mircea Florin

*