



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice Calarasi**



Str. Eroilor nr. 6-8
Calarasi, judetul Calarasi
Tel : 0242 312374
Fax :0242 315267

**DECIZIA Nr.33 /.2012
privind solutionarea contestatiei
depusa de SC X SRL
inregistrata la D.G.F.P. Calarasi sub nr. .../.2012**

Compartimentul Solutionare Contestatii din cadrul Directiei Generale a Finanțelor Publice Calarasi a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala prin adresa nr..../.2012, asupra contestatiei formulata de S.C. X SRL cu sediul in comuna Modelu, strada, judetul Calarasi, C.U.I. ..., impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL-.../.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2012.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.(1) Titlul IX Cap.I din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, actul administrativ fiscal atacat fiindu-i comunicat contribuabilului la data de .03.2012.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin.(1), art.207 alin.(1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este legal investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de SC X SRL impotriva Deciziei de impunere nr.F-CL-.../.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala.

I.Din analiza contestatiei s-a constatat ca SC DUMITRU IMPEX SRL solicita anularea partiala a Deciziei de impunere nr.F-CL-.../.03.2012,

pentru suma de xxx lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar prin estimare si respinsa la rambursare.

Motivele invocate de petenta in sustinerea contestatiei sunt urmatoarele :

In raportul de inspectie fiscala, organele de control au retinut si concluzionat ca exista diferente semnificative intre productiile obtinute in anii agricoli 2008-2009 si 2009-2010, pentru culturile de rapita si floarea-soarelui, comparativ cu productiile declarate de Directia Agricola.

Organele de control au asimilat asa zisa diferenta semnificativa intre productiile realizate de societate si productiile medii declarate de Directia Agricola ca o livrare de bunuri si au aplicat art 67, alin 1 din Codul de Procedura Fiscala si au colectat taxa pe valoarea adaugata. Ca baza de calcul au folosit diferentele de productie intre productiile medii declarate de Directia Agricola si productiile realizate de societate, la care au aplicat cota standard de TVA.

Societatea are ca activitate principala si majoritara cultivarea cerealelor si a plantelor oleaginoase – cod CAEN 111.

Considera nelegala si abuziva masura organelor de control care au tratat nerealizarea unor productii agricole, ca o livrare de bunuri si in consecinta au solicitat TVA pentru aceasta diferenta de productie.

Prevederile art. 67, alin 1 din Codul de Procedura Fiscala la care au facut trimitere organele de control nu fac obiectul societatii.

Din analiza normelor metodologice ale art. 65, alin. 1 din Codul de Procedura Fiscala, la care au facut trimitere organele de control reiese ca societatea noastra nu se incadreaza, intrucat:

- Societatea a depus declaratii fiscale;
- Societatea conduce evidenta contabila si fiscala;
- Contribuabilul a pus la dispozitie evidentele contabile si fiscale.

Conform art 65 alin 2 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatarii proprii. Considera ca organul fiscal nu a motivat prin documente legale ca societatea a realizat o productie superioara celei valorificata la culturile de rapita si floarea-soarelui in anii agricoli 2008-2009 si 2009-2010.

Aceste conditii nu au existat si in consecinta pretinderea de TVA pentru nerealizarea unei anumite productii minime si/sau livrarea de produse fara documente - ce evident nu exista si nu a existat – este nelegala si abuziva. In speta, nu au existat cazuri de produse agricole recoltate si valorificate fara documente.

In cuprinsul Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal nu exista prevederi potrivit carora pentru anumite productii agricole nerealizate sau realizate

inferior fata de o norma, se poate pretinde TVA aferent nerealizarii totale sau partiale.

Organele de control au tratat ca o penalitate de 24 sau 19% - cota standard de TVA – pentru faptul ca societatea, pe anumite portiuni din suprafetele de cultura nu a obtinut o anumita productie standard. Asemenea prevederi legale nu exista iar inventarea si aplicarea lor constituie un abuz.

Societatea nu a intocmit procese verbale de calamitate pentru realizarea unor productii inferioare mediei pe judet, deoarece culturile nu au fost asigurate, iar productiile realizate si valorificate sunt superioare costurilor inregistrate pe cultura. Astfel societatea a inregistrat profit din exploatarea acestor culturi.

Productiile scazute realizate in 2009 se datoreaza ploilor abundente cazute in vara anului 2009 care au adus fenomenul de culcare a lanului de rapita precum si la scuturarea semintelor. Datorita ploilor abundente, nu s-a putut intra la recoltat in perioada optima, aceasta situatie a dus la scaderea productiei datorita scuturarii semintelor.

Mentioneaza ca productiile medii, specificate de Directia Agricola luate in calcul de organul de control (la rapita si floarea – soarelui), nu coincid cu productiile medii (kg/ha) transmise de Directia de Statistica, productiile afisate de M.A.D.R. si productiile prezentate de Prefectura Calarasi in raportul privind anul 2010 (date preluate de la D.A.D.R Calarasi) la culturile de floarea- soarelui si rapita. Aceste productii s-au realizat de societatile care au in explorare suprafete mari de teren.

De asemenea, la stabilirea bazei suplimentare de impunere pentru anul agricol 2009-2010 la cultura de rapita s-a luat in considerare o productie medie de 2.560 kg/ha (stabilita de organul de control) si nu productia medie realizata conform Ministrului Agriculturii si Directiei Regionale de Statistica Calarasi de circa 1,900 kg/ha (medie).

Productia realizata de societate la cultura de rapita a fost in cantitate de 49,687 kg ceea ce inseamna 1,987.48 kg/ha, productie apropiata de mediile productiilor agricole inregistrate in regiune.

In Raportul de inspectie fiscala din ...03.2012, intocmit de Directia Generala a Finantelor Publice Calarasi si inregistrat sub nr. F-CL ... din ...03.2012, productia medie este de 1345 kg/ha, de unde rezulta o productie totala in cantitate 33,625 kg.

In anul agricol 2008-2009 si 2009-2010, societatea a cultivat si a avut urmatoarele rezultate economico-financiare privind culturile de rapita si floarea-soarelui:

a) Anul agricol 2008-2009

Indicatori/Cultura	Rapita	Floarea-soarelui
--------------------	--------	------------------

Suprafata cultivate (ha)	15	15
Productie vanduta (util) (kg)	9,625	11,500
Productie realizata (kg)-fizic	12,500	11,500
Productie medie/ha util (kg/ha)	642	744
Productie medie/ha fizic (kg fizic/ha)	833	767
Cheltuieli efectuate cultura (total lei)	7,105	9,734
Arenda teren (lei)	5,626	5,626
Venituri realizate (lei)	10,588	7,809
Subventii incasate (lei)	9,055	9,055
Rezultat economic (lei) = Sub + Ven-Ar-Ch	6,912	1,504

b) Anul agricol 2009-2010

Indicatori/Cultura	Rapita	Floarea-soarelui
Suprafata cultivate (ha)	25	12
Productie vanduta (util) (kg)	49,687	33,060
Productie realizata (kg)-fizic	51,100	33,480
Productie medie/ha util (kg/ha)	1,987.48	2,755
Productie medie/ha fizic (kg fizic/ha)	2,044	2,790
Cheltuieli efectuate cultura (total lei)	11,397	17,071
Arenda teren (lei)	7,840	3,763
Venituri realizate (lei)	57,637	43,639
Subventii incasate (lei)	13,462	6,462
Rezultat economic (lei) = Sub + Ven-Ar-Ch	51,862	29,267

Din analiza economica-financiara a indicatorilor aferenti anilor agricoli 2008-2009 si 2009-2010 rezulta ca societatea a avut profit din exploatare la culturile de floarea-soarelui si rapita si astfel considera nelegala majorarea bazei de impunere si retinerea de la rambursare a sumei de xxx lei.

Mentioneaza ca in anul agricol 2008-2009, cantitatea de ingrasaminte la hectar a fost de aproximativ de 100 kg/ha, atat la cultura de rapita cat si la cultura de floarea-soarelui.

Datorita subventiilor primite, in anul agricol 2009-2010, societatea a fertilizat cu minim 200 kg/ha, atat cultura de rapita cat si cultura de floarea-soarelui, productiile realizate fiind mult mai mari.

Atat in anul 2009 cat si in anul 2010 societatea a platit TVA, taxa solicitata la rambursare se datoareaza exclusiv aplicarii art 160, alin 2 din Codul Fiscal privind taxarea inversa a livrarilor de cereale.

De asemenea, societatea a solicitat compensarea soldului sumei negative de TVA cu impozitul pe profit aferent anului 2011.

Fata de motivele expuse solicita admiterea contestatiei si anularea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. ... din data de ...03.2012, pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de xxx lei stabilita prin estimare.

II. Din continutul Deciziei de impunere nr.F-CL-.../.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala incheiat la data de ...03.2012, rezulta urmatoarele:

In urma inspectiei fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de xxx lei, aferenta unei baze de impozitare in suma de xxx lei – stabilita prin estimare, motivat de faptul ca exista diferente semnificative intre productia agricola inregistrata si declarata de societate (pentru culturile de rapita si floarea soarelui) si productia medie obtinuta in zona la aceleasi culturi conform datelor furnizate de Directia Agricola.

Ca temei de drept au fost retinute prevederile art.134, alin.(1) si art.134², alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.67, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

III. Avand in vedere sustinerile contestatoarei, constatarile organelor de control, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de xxx lei, D.G.F.P. Calarasi prin Compartimentul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca in mod legal organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă producției estimate la culturile de rapita si floarea soarelui, în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspectie fiscala și temeiul de drept invocat de catre acestea.

In fapt, SC X SRL, avand ca obiect de activitate cultivarea cerealelor, a solicitat prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011 rambursarea sumei de xxx lei.

In urma inspectiei fiscale efectuate pentru perioada 01.01.2009-31.12.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de xxx lei, aferenta unei baze de impozitare in suma de xxx lei – stabilita prin estimare, motivat de faptul ca exista diferente semnificative intre productia agricola inregistrata si

declarata de societate (pentru culturile de rapita si floarea soarelui) si productia medie obtinuta in zona la aceleasi culturi conform datelor furnizate de Directia Agricola.

Prin contestație, SC X SRL sustine că nu i se aplică prevederile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003 privind estimarea bazei de impunere, intrucat, a depus declaratiile fiscale, conduce evidenta contabila si fiscala, a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala evidentele contabile si fiscale.

În drept, au fost retinute prevederile art.134, alin.(1) si art.134², alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si prevederile art.67, alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora :

„ (1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.”

ART. 134²*)

„ (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.”

ART. 67 *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere*

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

Pct. 65.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

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

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

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

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

Mai mult, la pagina nr.5 a Raportului de inspectie fiscala, s-a consemnat faptul ca ***“in urma verificarii concordantei dintre evidenta contabila si evidenta fiscala nu s-au constatat diferente”***.

Referitor la prevederile art.134², alin(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu privire la exigibilitatea taxei pentru livrari de bunuri, retinute de organul de inspectie ca teme de drept, se constata deasemenea ca nu sunt in concordanta cu constatările in fapt consemnate in raportul de inspectie fiscala, de unde nu rezultă că în speță a avut loc o inventariere prin care să se constate faptul că societatea contestatoare a înregistrat minusuri de rapita/floarea soarelui, sau alte situatii ce ar conduce la asimilarea unor livrari de bunuri.

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

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

Se retine de asemenea ca stabilirea taxei pe valoarea adaugata colectata pentru anul 2010, pentru cultura de rapita s-a luat in calcul in mod eronat o productie inregistrata de 1.345 kg./ha (aspect consemnat in raportul de inspectie fiscala la pag.4, desi, asa cum rezulta din documentele existente la dosarul cauzei, productia inregistrata de societate la cultura de rapita in anul 2010 este de 1.987,48 Kg./ha, fapt recunoscut si de organele de inspectie fiscala prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Potrivit prevederilor art.94 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, « *inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

(2) *Inspecția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;(…)*”

Potrivit art. 7 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, *«organul fiscal este îndreptatit 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. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.»*

Se retine ca organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si în acest scop sa își exercite rolul activ, fiind îndreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege.

Fata de cele retinute, pentru stabilirea corecta a obligatiilor fiscale reprezentand taxa pe valoarea adaugata in functie de starea de fapt si de prevederile legale aplicabile in cauza, se va face aplicarea prevederilor art.216, alin.(3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza ca *„prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.»*

Potrivit Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr.2137/2011, punctul 11.5, *„in situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au dus la desfiintare.»*

Referitor la reverificarea creantelor fiscale contestate pentru care s-a dispus desfiintarea actului atacat, sunt incidente prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizeaza:

„102.5. In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art.185 alin.(3) (devenit art.216 alin.3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie decat cea care a incheiat actul contestat”, si prevederile pct. 11.6. din Ordinul Presedintelui ANAF nr.2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, unde se stipuleaza:

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.»

Avand in vedere cele retinute mai sus, urmeaza sa se desfiinteze partial Decizia de impunere nr..../2012 privind obligatiile fiscale

suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa de Activitatea de inspectie fiscala pentru taxa pe valoarea adaugata in suma de xxx lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alta echipa, in termen de 30 de zile de la comunicarea deciziei, sa procedeze la reverificarea taxei pe valoarea adaugata, pentru aceeasi perioada.

La reanalizarea aspectelor in cauza, se vor avea in vedere sustinerile contestatoarei, cele retinute prin prezenta decizie si prevederile legale aplicabile in speta, in vigoare pentru perioada verificata, si emiterea unui nou act administrativ fiscal privind taxa pe valoarea adaugata.

Pentru considerentele de fapt si de drept expuse in continutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

D E C I D E:

Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr.F-CL .../.03.2012 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala incheiat la data de2012, pentru taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de xxx lei, in vederea reanalizarii cauzei conform celor retinute in cuprinsul prezentei decizii si a prevederilor legale aplicabile in speta.

Verificarea va fi efectuata in termen de 30 de zile de la data comunicarii prezentei, de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a emis decizia de impunere contestata si desfiintata partial prin prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit legii la Tribunalul Calarasi in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,