



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agencia Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a Județului Tulcea**  
**Nr. înreg. ANSPDCP: 20007/2011**



Str. Babadag nr. 163bis  
Loc.Tulcea, Jud.Tulcea  
Tel : 0240 502601  
Fax : 0240 502600  
e-mail: Admin.TLTLJUDX01@mfinante.ro

**DECIZIA nr. 60 din 26.11.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. 06.11.2012, înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. /06.11.2012, asupra contestației formulată de P.F.A. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /27.09.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 cu privire la suma de lei reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală republicată,cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila persoanei fizice autorizate, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare..

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 , 207 și 209 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare ,s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta P.F.A. cu domiciliul fiscal în contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /27.09.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 cu privire la suma de lei reprezentând T.V.A.respinsă la rambursare motivând următoarele:

Referitor la diferența de T.V.A. colectată în sumă de lei stabilită de echipa de inspecție fiscală ,petenta consideră că “ estimarea bazei de impunere în conformitate cu art. 67 din O.G. 92/2003 organul de control nu era îndreptățit să o facă deoarece conf H.G. 1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală menționează la poz. 65.1 că estimarea bazei de impunere va avea loc în situații cum sunt:

- a)contribuabilul nu depune declarații fiscale
- b)contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale
- c)contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală
- d)când au dispărut evidențele fiscale și contabile sau acte justificative “

Față de această situație petenta precizează faptul că nu se încadrează în nici o prevedere din cele menționate în Normele Metodologice ,deci aplicarea acestui articol nu poate fi invocat în cazul său.

Referitor la constatările cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. 27.09.2012 pag 9 “estimarea bazei de impunere a fost întocmită pe baza datelor privind producțiile medii la ha obținute la principalele culturi în jud. Tulcea comunicate de DADR Tulcea la DGFP Tulcea” ,petenta consideră că “Producția medie la ha este o informare la care apelează cele două instituții ale statului și în nici un caz nu putem imputa cuiva o sumă

ce nu se încadrează într-o astfel de informare. Organul de control nu a vrut să ia în calcul că P.F.A. deține proces verbal al calamităților ce poartă nr. /06.2012 în care cele 60 de ha cultivate cu grâu au fost calamitate de ger și secetă în proporție de 70% așa că producția realizată de P.F.A. are o justificare legală față de producția realizată. Media invocată de organul de control are în calcul producții mai mari și producții mai mici (așa cum e cazul nostru) de aceea a rezultat această medie, însă a imputa cuiva sume pe baza unei note informative nu are nici o justificare”.

Referitor la diferența de T.V.A. deductibilă în sumă de lei stabilită de echipa de inspecție fiscală reprezentând neacceptarea la deducere a taxei aferentă consumului de motorină “foarte mare” ,petenta menționează că organul de control nu a precizat care era consumul corect deși i-au fost solicitate reprezentantului legal explicații referitoare la consumul de motorină ,în sensul că acesta este mai mare la grâu și orzoaică față de culturile prășitoare. Petenta face următoarele precizări “ E foarte simplu de înțeles că culturile prășitoare au lucrări manuale ce nu presupune consum de motorină,pe când la cultura de grâu și orzoaică unde sunt numai lucrări mecanice e normal ca consumul de motorină la ha să fie mai mare.Pentru o astfel de explicație era și normal ca temeiul legal invocat respectiv art. 145 alin 2 lit a să nu aibe nici o legătură cu consumul de motorină înregistrat de P.F.A. deoarece art. 145 alin 2 precizează că.... ”orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt în folosul următoarelor operațiuni...a)operațiuni taxabile”

Contestatoarea consideră că suma de lei nu a fost aprobată la deducere pentru motive care nu au o justificare legală iar organul de control nu poate imputa PFA sume în baza unor reglementări care nu au nici o legătură cu situația de fapt.

Pentru motivele expuse mai sus petenta solicită ”anularea Deciziei de impunere nr. /27.09.2012 având în vedere că baza legală ce a stat la elaborarea deciziei amintite nu are temei legal.”

II Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. 27.09.2012 emisă de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ a fost reținută în sarcina petentei ca obligație fiscală suplimentară suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul la rambursare ,stabilită în urma încheierii Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012.

Perioada supusă inspecției fiscale a fost 01.01.2012-31.07.2012.

Obiectul verificării l-a constituit soluționarea decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr. /23.08.2012 în cuantum de lei.

În urma verificărilor efectuate ,organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- o diferență în sumă de **lei** dintre T.V.A. colectată stabilită de echipa de inspecție fiscală și T.V.A. colectată înscrisă în decont ,urmare a constatării anumitor neconcordanțe între producția realizată pe suprafața cultivată de contribuabil în anul agricol 2011-2012 cu grâu și orzoaică și producția medie obținută la hectar în județul Tulcea, comunicată de DADR Tulcea. Inspecția fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și Ordinul Președintelui ANAF 3389/03.11.2011 și a notei de fundamentare nr. 39756/27.09.2012 aprobate de conducătorul Activității de inspecție fiscală a D.G.F.P. Tulcea, astfel încât lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată în conformitate cu prevederile art. 128 alin (4) lit d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-o diferență în sumă de **lei** între T.V.A. deductibilă înregistrată în evidența contabilă și în decontul de T.V.A. și T.V.A. deductibilă stabilită de echipa de inspecție fiscală reprezentând neacceptarea la deducere a taxei aferente consumurilor de motorină foarte mari înregistrate în evidența contabilă în baza fișelor de cheltuieli tehnologice la culturile înființate în anul agricol 2011-2012 respectiv grâu comun (litri/ha), orzoaică (litri/ha) și floarea soarelui (litri/ha) comparativ cu consumurile specifice din sectorul vegetal pentru lucrări mecanizate reglementate de normativele legale în vigoare, nerespectându-se prevederile art. 145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În urma soluționării decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor Publice sub nr. /23.08.2012 aferent lunii iulie 2012, în cuantum de lei, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele: TVA respinsă la rambursare în sumă de lei și TVA aprobată la rambursare în cuantum de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă a fost stabilită în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr. /27.09.2012, respingerea la rambursare a TVA în sumă de lei solicitată prin decontul înregistrat sub nr. /23.08.2012 cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare aferent lunii iulie 2012.**

În fapt, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat inspecția fiscală parțială la P.F.A. în vederea soluționării decontului cu sumă negativă de T.V.A. cu opțiune de rambursare înregistrat la Administrația Finanțelor sub nr. /23.08.2012 în cuantum de lei

Inspecția fiscală parțială s-a finalizat prin Raportul de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /27.09.2012 prin care organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele: TVA respinsă la rambursare în sumă de lei și TVA aprobată la rambursare în cuantum de lei conform pct. II din prezenta decizie.

Petenta contestă decizia de impunere nr. /27.09.2012 pentru suma de lei reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare, din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.AF. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

**1.Referitor la suma de lei reprezentând diferența dintre T.V.A.colectată stabilită de echipa de inspecție fiscală și T.V.A. colectată înscrisă în decont T.V.A.**

În fapt, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 rezultă următoarele:

În perioada verificată (01.01.2012-31.07.2012) petenta a avut ca obiect principal de activitate :Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase-cod CAEN 0111

Conform Declarației de suprafață pentru anul 2012 ID fermier RO0depusă la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură Tulcea, P.F.A. a utilizat în anul agricol 2011-2012 o suprafață totală de ha teren agricol, din care hectare reprezintă teren necultivat iar hectare sunt pajiști permanente. Culturile înființate în anul agricol 2011-2012 sunt :grâu comun -ha, floarea soarelui-ha, orzoaică- ha și plante de nutreț-ha.

Din analiza documentelor solicitate în vederea efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat că T.V.A. colectată nu este corect și complet înregistrată în jurnalul pentru vânzări, au constatat faptul că au fost prezentate informații și documente incomplete privind producția de cereale obținută în anul agricol 2011-2012 de pe suprafețele însămânțate cu grâu și orzoaică, pentru care nu au fost înregistrate calamități naturale ca urmare a producerii unor evenimente datorate factorilor naturali de risc, sau au fost prezentate înscrisuri cu modificări și ștersături.

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat anumite neconcordanțe între producția realizată pe suprafața cultivată de contribuabil în anul agricol 2011-2012 cu grâu și orzoaică și producția medie obținută la hectar în județul Tulcea, comunicată de D.A.D.R. Tulcea, s-a procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, a Ordinului Președintelui A.N.A.F. 3389/03.11.2011 și a notei de fundamentare nr. 39756/27.09.2012 aprobată de conducătorul Activității de Inspecție fiscală a D.G.F.P. Tulcea, astfel încât lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată în conformitate cu prevederile art. 128 alin (4) lit d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform art. 4 alin (1) din Ordinul 3389/03.11.2011 organele de inspecție fiscală au procedat la selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere pentru determinarea obligației fiscale privind T.V.A., iar documentele și informațiile identificate pe parcursul inspecției fiscale au fost relevante pentru aplicarea Metodei produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile capitolului I metoda 1.4 din același act normativ. Metoda aplicată constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor comercializate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului. Cantitatea produselor cerealiere a fost estimată folosind date și informații transmise de către D.A.D.R. Tulcea prin adresa din data de 17.08.2012, înregistrată la D.G.F.P. Tulcea-Activitatea de inspecție fiscală sub nr. 38530/17.08.2012. Utilizând informațiile privind prețurile medii practicate de contribuabil la livrarea produselor agricole, echipa de inspecție fiscală a stabilit venitul brut realizat din valorificarea producției de cereale estimate pentru perioada 2011-2012, precum și taxa pe valoarea adăugată colectată. În anexa 6 a raportului de inspecție fiscală a fost determinată prin estimare baza impozabilă pentru culturile de grâu și orzoaică în sumă de 12.050 lei și T.V.A. colectată aferentă în sumă de 2.892 lei.

Prin contestația formulată petenta consideră că organul de inspecție fiscală nu era îndreptățit să procedeze la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art. 67 din Codul de procedură fiscală, întrucât conform H.G. 1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală la pct. 65.1 "estimarea bazei de impunere va avea loc în situații cum sunt:

- a) contribuabilul nu depune declarații fiscale
- b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale
- c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală
- d) când au dispărut evidențele fiscale și contabile sau acte justificative

Față de această situație, petenta precizează că nu se încadrează în nici o prevedere din cele menționate mai sus, deci aplicarea acestui articol nu poate fi invocat în cazul său.

Deasemenea petenta susține că "(...) Producția medie la hectar este o informare la care apelează cele două instituții ale statului" (D.G.F.P. Tulcea și D.A.D.R. Tulcea) și

“În nici un caz nu putem imputa cuiva o sumă ce nu se încadrează într-o astfel de informare.”

Petenta menționează faptul că ” organul de control nu a vrut să ia în calcul că P.F.A. deține proces verbal al calamităților ce poartă nr. /06.2012 în care cele ha cultivate cu grâu au fost calamitate de ger și secetă în proporție de 70% așa că producția realizată de P.F.A. are o justificare legală față de producția realizată”.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în următoarele prevederi legale:

**O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare**

Referitor la obiectul și funcțiile inspecției fiscale

Art. 94

“(1) 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”

Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal

Art. 6

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

Art. 7

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

Referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere

Art. 67

”(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.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin (4)

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5)Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare,cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

**O.P.A.N.A.F. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere** prevede :

Art. 1

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

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

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

Față de cele prezentate în fapt și în drept reținem următoarele:

În considerarea faptului că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale este necesar a se respecta regulile privind inspecția fiscală ce va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere și ținând seama de faptul că inspecția fiscală are ca atribuții constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției,în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale,organele de inspecție fiscală au analizat și evaluat documentele înregistrate în evidența contabilă a P.F.A. și a rezultat că informațiile prezentate erau incomplete în ceea ce privește baza de impunere a taxei pe valoarea adăugată.

În acest sens,organele de inspecție fiscală au considerat necesară stabilirea prin estimare a bazei de impunere întrucât au fost prezentate documente și informații incomplete pentru producția de cereale obținută în anul agricol 2011-2012 de pe suprafețele însămânțate cu orzoaică și grâu.

Conform prevederilor legale invocate în drept ,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.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei potrivit căreia organele de control nu erau îndreptățite să procedeze la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art. 67 Cod procedură fiscală deoarece P.F.A. nu se încadrează în nici o situație din cele prevăzute de pct. 65.1 din H.G. 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, întrucât:

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere își află sediul materiei în dispozițiile art. 67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare,care la alin (2) prevede următoarele :

-estimarea bazelor de impunere se face pe de o parte în situația prevăzută la art. 83 alin (4) ,respectiv stabilirea din oficiu a obligației fiscale se face prin estimarea bazei de impunere în cazul contribuabililor care nu și-au îndeplinit obligația de a depune declarații fiscale,iar pe de altă parte în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției sunt incorecte ,incomplete,precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Întrucât pe parcursul inspecției fiscale organele de control au constatat faptul că au fost prezentate informații și documente incomplete privind producția de cereale

obținută în anul agricol 2011-2012 de pe suprafețele însămânțate cu grâu și orzoaică (situație prevăzută la art. 67 alin (2) lit b) Cod procedură fiscală) pentru care nu au fost înregistrate calamități naturale ca urmare a producerii unor evenimente datorate factorilor naturali de risc, sau au fost prezentate înscrisuri cu modificări și ștersături, în mod legal au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru culturile de grâu și orzoaică.

În ceea ce privește motivația petentei potrivit căreia "Producția medie la ha este o informare la care apelează cele două instituții ale statului și în nici un caz nu putem imputa cuiva o sumă ce nu se încadrează într-o astfel de informare" facem următoarele precizări:

Din Raportul de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 reiese faptul că estimarea producției realizate a fost întocmită pe baza datelor privind producțiile medii la hectar obținute la principalele culturi în județul Tulcea comunicate cu adresa în data de 17.08.2012 de D.A.D.R. Tulcea și înregistrată la D.G.F.P. Tulcea-Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. /17.08.2012.

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală au utilizat metoda produsului/serviciului și volumului.

În conformitate cu prevederile O.P.A.N.A.F. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

Anexa 1 "Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare

Capitolul I Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere

Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere sunt următoarele:

(...)1.4 Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau **folosind date și informații din diverse surse.**"

Având în vedere cele expuse, reținem că organele de inspecție fiscală îndreptățite să obțină, să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, au procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au avut relevanță pentru estimare, determinând în mod legal o bază de impunere estimată, pentru culturile de grâu și orzoaică, cu o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de lei.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei potrivit căreia: "Organul de control nu a vrut să ia în calcul că P.F.A. deține proces verbal al calamităților ce poartă nr. /06.2012 în care cele de ha cultivate cu grâu au fost calamitate de ger și secetă în proporție de 70% așa că producția realizată de P.F.A. are o justificare legală față de producția realizată." întrucât:

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

"Inspecția fiscală a solicitat contribuabilului documente din care să rezulte dacă au fost înregistrate calamități naturale ca urmare a producerii unor evenimente datorate factorilor naturali de risc (îngheț la sol, grindină, secetă, etc). Inițial, contribuabilul prezintă o notă de constatare încheiată în data de 12.06.2012, în care se precizează că în baza

adresei depusă de către P.F.A., înregistrată la D.A.D.R. Tulcea sub nr. în data de 12.06.2012, reprezentantul D.A.D.R. s-a deplasat pe raza localității M. pentru a constata procentul de calamitate la culturile de rapiță, orz, grâu. În nota de constatare se menționează că o suprafață de ha grâu a fost calamitată în procent de 70%. La obiecțiunile echipei de inspecție fiscală legate de neconcordanțele existente între numărul de hectare înființate cu grâu comun în toamna anului 2011 (ha înființate pe raza localităților Mr și B-astfel cum rezultă din Declarația de suprafață depusă la A.P.I.A. Tulcea în data de 19.04.2012) și suprafața de ha înscrisă ca fiind calamitată în nota de constatare nr. /12.06.2012 emisă de reprezentantul D.A.D.R. Tulcea, contribuabilul prezintă ulterior aceeași notă de constatare dar care prezintă modificări și ștersături. “

În vederea susținerii celor afirmate în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației echipa de inspecție fiscală anexează la dosarul cauzei două note de constatare, ambele înregistrate la Direcția pentru agricultură Tulcea sub nr. /12.06.2012.

Din analiza acestor înscrisuri, care deși poartă același număr de înregistrare prezintă evidente neconcordanțe în ceea ce privește zona în care s-a deplasat reprezentantul D.A.D.R. Tulcea respectiv **raza comunei M/ raza localității Brecum** și în ceea ce privește suprafața cultivată cu grâu care a fost calamitată în procent de 70% ha / ha.

Pentru motivele expuse mai sus apreciem că în mod corect echipa de inspecție fiscală nu a luat în considerare la stabilirea prin estimare a bazei de impunere și a obligației fiscale de plată aferentă Nota de constatare înregistrată la Direcția pentru agricultură Tulcea sub nr. /12.06.2012.

## **2.Referitor la suma de lei reprezentând diferența între T.V.A.deductibilă înregistrată în evidența contabilă și în decontul de T.V.A. și T.V.A. deductibilă stabilită de echipa de inspecție fiscală**

În fapt, în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv 01.01.2012-31.07.2012 petenta a achiziționat o cantitate de l motorină în valoare totală de lei din care T.V.A. în sumă de lei a fost înregistrată în Jurnalul pentru cumpărări și dedusă de către petentă.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere T.V.A. în sumă de lei aferentă consumurilor de motorină foarte mari înregistrate în evidența contabilă în baza fișelor de cheltuieli tehnologice la culturile înființate în anul agricol 2011-2012 respectiv grâu comun (litri/ha), orzoaică (litri/ha) și floarea soarelui (litri/ha), comparativ cu consumurile specifice din sectorul vegetal pentru lucrări mecanizate reglementate de normativele legale în vigoare, întrucât nu au fost respectate prevederile art. 145 alin (2) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată petenta susține că organele de control nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă consumului de motorină “foarte mare”, ”așa cum se exprimă controlul”, fără a preciza care era consumul corect, deși au fost solicitate reprezentantului legal explicații referitoare la faptul că, consumul de motorină e mai mare la cultura de grâu și orzoaică față de culturile prășitoare (floarea soarelui).

În susținerea cauzei petenta face următoarele precizări: “E foarte simplu de înțeles că culturile prășitoare au lucrări manuale ce nu presupune consum de motorină, pe când la cultura de grâu și orzoaică unde sunt numai lucrări mecanice e normal ca consumul de motorină la ha să fie mai mare. (...) Rezultă că bonurile de motorină din evidența P.F.A. au fost considerate ca nedeductibile doar pe motivul că administratorul nu a justificat de ce consumul de motorină de la cultura de grâu unde sunt numai lucrări mecanice este mai mare decât la cultura de prășitoare (floarea soarelui)”.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în următoarele prevederi legale:  
Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare



”Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere  
[...] “(2)Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor  
**dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a)operațiuni taxabile”**

Astfel,potrivit prevederilor legale citate mai sus ,dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată pentru bunurile achiziționate este condiționat de utilizarea acestora “în folosul operațiunilor sale taxabile “,cu alte cuvinte orice persoană înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa aferentă bunurilor care i-au fost livrate de către persoane impozabile ,cu condiția de a justifica că acele bunuri sunt destinate a fi utilizate în scopul operațiunilor sale taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

La dosarul cauzei se află anexate în xerocopie fișele de cheltuieli tehnologice la culturile înființate în anul agricol 2011-2012 din care rezultă un consum de motorină de :

- litri /ha** la cultura floarea soarelui
- litri/ha** la cultura grâu de toamnă
- litri/ha** la cultura orzoaică de toamnă

În H.G. 408/2010 privind aprobarea acordării unui ajutor de stat pentru motorina utilizată în agricultură Anexa 1 “Cantitățile maxime anuale de motorină pentru care se acordă ajutorul de stat sub formă de rambursare,defalcate pentru sectoarele vegetal,zootehnic și îmbunătățiri funciare” se menționează că pentru culturile de cereale consumul specific este de **78 litri / hectar** .

Pentru justificarea consumurilor de carburant înregistrate,inspecția fiscală a solicitat reprezentantului legal al P.F.A. o notă explicativă în data de 27.09.2012-anexată în xerocopie la dosarul cauzei .La întrebarea organelor de control „Cum explicați consumurile de motorină foarte mari înregistrate în evidența contabilă conform fișelor de cheltuieli tehnologice la culturile înființate în anul agricol 2011-2012 respectiv litri/ha la grâu de toamnă; litri/ha la orzoaică de toamnă și litri/ha la floarea soarelui comparativ cu consumurile specifice din sectorul vegetal pentru lucrări mecanizate reglementate de normativele legale în vigoare” d-l răspunde ” nu știu”.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări “(...)la determinarea consumurilor de carburant echipa de inspecție fiscală a ținut cont de consumurile specifice de motorină pentru lucrări mecanizate (arat,pregătit teren,semănat,erbicidat,tratamente fitosanitare,fertilizat, întreținere culturi,recoltat,transport tehnologic) precizate de H.G. 141/2005 pentru stabilirea nivelului sprijinului acordat producătorilor agricoli în vederea efectuării lucrărilor agricole mecanizate pentru anul 2005 și aprobarea Normelor metodologice privind acordarea,verificarea și plata sprijinului financiar pentru achiziționarea de motorină în vederea efectuării lucrărilor agricole mecanizate.”

În conformitate cu prevederile art. 7 alin (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare referitor la “Rolul activ” al organului fiscal

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

Din anexa nr. 5 pag. 3 a Raportului de inspecție fiscală parțială nr. /27.09.2012 reiese că organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada 01.01.2012-31.07.2012 un consum de motorină înregistrat nejustificat de litri,valoarea fără T.V.A. a consumului nejustificat fiind în cuantum de lei cu o taxă pe valoarea adăugată aferentă în sumă de lei,ce nu a fost acceptată la deducere.

Motivația petentei potrivit căreia “E foarte simplu de înțeles că culturile prășitoare au lucrări manuale ce nu presupune consum de motorină,pe când la cultura de grâu și orzoaică unde sunt numai lucrări mecanice e normal ca consumul de motorină la ha să fie mai mare” nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

-din cuprinsul fișelor de cheltuieli tehnologice la cultura floarea soarelui,grâu de toamnă și orzoaică de toamnă recolta 2011-2012 , rezultă că lucrările agricole la aceste culturi au fost efectuate mecanizat cu următoarele excepții:

În fișa de cheltuieli tehnologice la cultura **grâu de toamnă** recolta 2011-2012 în coloana “Lucrări manuale” sunt înscrise un nr.de **5 zile om** pentru următoarele lucrări “Alimentat MA3,5+jalonat” (rd 12) și respectiv “Pregătit sol și Erbicidat “(rd. 15)

În fișa de cheltuieli tehnologice la cultura **floarea soarelui** recolta 2011-2012 în coloana “Lucrări manuale” sunt înscrise tot un nr.de **5 zile om** pentru următoarele lucrări “Alimentat MA3,5+jalonat” (rd 7) și respectiv “Pregătit sol și Erbicidat “(rd. 10).

Din cele expuse mai sus ,este evident faptul că ,consumul de motorină înregistrat la culturile de grâu și orzoaică : litri/ha și respectiv litri/ha este mult mai mare față de consumul de motorină înregistrat la cultura prășitoare,respectiv floarea soarelui litri/ha.

Având în vedere faptul că achizițiile de motorină din perioada 01.01.2012-31.07.2012 au depășit consumurile specifice pentru lucrări mecanizate reglementate de normativele legale în vigoare și întrucât petenta nu a justificat că întreaga cantitate de motorină achiziționată a fost utilizată în condițiile impuse de art 145 alin (2) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal,cu modificările și completările ulterioare,respectiv în folosul operațiunilor sale taxabile în mod legal și corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei aferentă consumului de motorină înregistrat nejustificat.

Față de considerentele expuse mai sus și întrucât argumentele prezentate de petentă în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se mențin în totalitate aceste constatări ,drept pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de P.F. A. cu privire la suma de lei reprezentând T.V.A. respinsă la rambursare.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de P.F.A. privind suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată respinsă la rambursare de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. /27.09.2012

**Art.2** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ,conform prevederilor legale

DIRECTOR EXECUTIV