



Ministerul Finanțelor Publice

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman**



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

D E C I Z I A

Nr. 138 din2012

Privind: soluționarea contestației formulate de S.C. S.A. cu sediul în com., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2012.

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr./.....2012, S.C. S.A., cu sediul în com., județul Teleorman a formulat contestație împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR/.....2012, întocmita de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman.

În temeiul prevederilor pct-lor 3.2, 3.5 – 3.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organele de revizuire au solicitat organului care a încheiat actul atacat, respectiv A.I.F. Teleorman prin Adresa nr. din2012, să constituie dosarul contestației, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propuneri de soluționare, primind în acest sens Referatul cu propunerile de soluționare nr./.....2012 și înregistrat la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2012.

În temeiul dispozițiilor pct.-lor 3.2, respectiv 3.6 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală s-a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Teleorman cu Adresa nr./.....2012 să completeze referatul cu propunerile de soluționare având în vedere toate documentele și argumentele contestatoarei, primind în acest sens răspunsul prin Adresa nr./.....2012.

Întrucât petenta invocă în cererea sa Hotărârea Consiliului Județean nr./.....2011, organele de revizuire au solicitat A.M.A.V.S. – Compartiment metodologie, asistență contribuabili prin Adresa nr./.....2012 un exemplar al acestei decizii, primind în acest sens răspunsul înregistrat sub nr./.....2012.

Obiectul contestației îl constituie suma de lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Contestația este formulată în termenul reglementat de art. 207, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Fiind îndeplinite și celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman este competentă să soluționeze pe fond cauza.

I. Petenta a contestat măsurile dispuse prin Decizia de impunere nr. F – TR/.....2012, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2012, întocmite de organele de inspecție fiscală, aducând în susținerea cererii următoarele argumente:

În fapt, la data de2012 petenta a solicitat rambursarea soldului negativ al TVA în sumă de lei aferent perioadei2011 –2012, conform decontului de TVA nr./.....2012 transmis prin internet. La data de2012 organul fiscal a început efectuarea inspecției fiscale pe care a suspendat-o începând cu data de2012 până în data de2012 potrivit referatului de suspendare nr./.....2012. Inspecția fiscală s-a finalizat cu întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR din data de2012 și a Deciziei de impunere nr. F – TR din data de2012, comunicate prin poștă la data de2012 (data poștei) prin care s-au dispus următoarele:

- TVA solicitată la rambursare lei;
- Baza de impozitare lei;
- TVA suplimentară de plată lei;
- TVA aprobată la rambursare lei.

În motivarea în fapt, organul fiscal a reținut următoarele: “Contribuabilul a acordat drepturi de arendă, membrilor arendatori, în produse, respectiv “porumb boabe” și “grâu consum”, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți (preț de piață)” considerând că prin aceasta nu s-a făcut aplicarea corespunzătoare a prevederilor art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (pe care-l citează trunchiat). Astfel, organul fiscal a considerat că trebuie să facă aplicarea art. 67, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, să determine diferența de preț între cele două produse, să recalculeze baza de impozitare și să stabilească TVA suplimentară de plată în sumă de 3.563 lei, diminuând cu aceasta suma TVA solicitată la rambursare.

Față de constatările organului de inspecție fiscală și față de soluționarea decontului de TVA cu sumă negativă cu opțiune de rambursare din Decizia de impunere nr./.....2012, S.C. S.A. contestă respingerea de la rambursare a sumei de 3.563 lei, pentru următoarele motive:

I. Plata în natură a arendei atât pentru grâu cât și pentru porumb s-a efectuat într-o perioadă în care societatea nu a efectuat alte livrări, respectiv2011 –2011. Pentru a fi aplicabile prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) așa cum a fost citat de către organul fiscal, valoarea de piață, trebuia să întrunească două condiții:

- a) să fie determinată la momentul plății în natură a arendei;
- b) livrarea să fie efectuată către un client aflat în aceeași etapă de comercializare.

Organul fiscal a comparat pentru produsul “porumb boabe” o livrare cu plată efectuată în luna septembrie 2011 cu plata în natură a arendei efectuate în lunile octombrie, noiembrie și decembrie 2011, livrări care nu întrunesc niciuna din cerințele de mai sus: nu sunt la același moment și nu sunt efectuate către clienți aflați în aceeași etapă de comercializare: livrarea din septembrie 2011 pentru porumb s-a efectuat către un client persoană juridică care procesează în scop de revânzare produsele achiziționate, în timp ce pentru plata în natură a arendei “clienții” sunt persoane fizice care folosesc produsul pentru consum propriu. Pentru grâu nu s-a

efectuat niciun fel de livrare până în 30 decembrie 2011.

II. Legiuitorul a prevăzut în partea finală a art. 137, alin. (1), lit. e): “Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. **pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;**
2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

Petenta solicită să se observe că pentru a determina livrări comparabile ar fi trebuit să aibă acces la evidența comercială și contabilă a societăților comerciale din zonă și să constate la ce preț au livrat aceștia produse pentru plata în natură a arendei, doar aceste livrări fiind comparabile în sensul art. 137, alin. (1), lit. e). Cum niciun comerciant nu are obligația de a-i furniza informații privind activitatea sa comercială și evidența sa contabilă și nu există niciun text de lege care să indice de unde pot fi procurate aceste informații, petenta, prima chemată să aplice legea, nu poate identifica livrări comparabile. Prețurile medii obținute și denumite de către organul fiscal prețuri medii de piață pentru produsul grâu de consum lei/kg (Societatea Agricolă SAG), lei/kg (SC SRL) și lei/kg (SC SRL) dovedesc faptul că nu există o “valoare de piață”, ci prețuri medii de tranzacționare pentru produsele agricole. Legiuitorul, în art. 137, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal, nu a stabilit că valoarea de piață este media prețurilor unui produs, însă a statuat că **atunci când nu se pot stabili livrări comparabile să se considere ca valoare de piață o valoare ce nu poate fi mai mică decât, fie prețul de cumpărare, fie prețul de cost.** Prețul de cost, ca și prețul de cumpărare sunt valori precis determinabile inclusiv de către contribuabil. Față de cele de mai sus, petenta solicită să se observe că pentru cele două categorii de produse “porumb boabe” la care prețul de cost la momentul livrării arendei a fost de lei/kg, cât și pentru produsul “grâu consum” la care prețul de cost la momentul livrării arendei a fost de lei/kg, **prețurile la care au fost calculate în momentul plății în natură a arendei (..... lei/kg pentru porumb și lei/kg pentru grâu) sunt superioare prețurilor de cost.**

III. Prețul produselor agricole sunt stabilite liber prin legea cererii și ofertei, acestea putând suferi variații mari de valoare de la o zi la alta. Prin urmare, prețul diferă de la o lună la alta și nu se poate considera în mod rezonabil că prețul din luna septembrie este identic cu prețul din lunile octombrie, noiembrie sau decembrie. Pentru a putea stabili o altă bază de impozitare pentru produsele livrate ca plată în natură a arendei, organul de inspecție fiscală trebuia să stabilească în mod cert și opozabil valoarea de piață a produselor în momentul efectuării fiecărei livrări a arendei, în caz contrar fiind obligat să considere ca valoare de piață o valoare cert determinabilă atât de către organul fiscal cât și de către contribuabil, respectiv prețul de cost.

IV. La momentul plății arendei, arendatorii cunoșteau că prețul mediu al produselor agricole pentru plata în natură a arendei a fost stabilit prin hotărârea consiliului județean nr. din2011. Prin urmare, înscrierea într-un document fiscal (factură fiscală) a unei valori mai mari nu se poate face fără acordul arendatorilor – factura fiscală fiind o formă simplificată de contract.

Având în vedere cele de mai sus, petiționara solicită să fie desființate în parte actele administrative fiscale atacate, respectiv Decizia de impunere nr. F – TR

...../.....2012, obligând organul emitent A.N.A.F. – Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman să emită o nouă decizie de impunere pentru rambursarea integrală a soldului negativ al T.V.A. solicitată.

În drept, S.C. S.A. își întemeiază contestația pe dispozițiile art. 205 – 207 din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. F – TR/.....2012, așa cum este sintetizat în Decizia de impunere nr. F – TR/.....2012, acte întocmite de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:

Perioada verificata:2011 –2011.

Inspectia s-a efectuat in vederea verificarii modului de respectare a prevederilor Titlului VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, Titlului VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare si a avut ca obiectiv modul de inregistrare a TVA deductibila, colectata, de determinare a TVA de rambursat sau de plata si declararea acesteia, in vederea solutionarii decontului cu suma negativa de TVA si optiune de rambursare depusa la A.F.P. sub nr. INTERNT – – 2011/.....2012 (afereent lunii decembrie 2011), prin care se solicita rambursarea sumei de lei (Anexa 1).

Perioada fiscala a contribuabilului este luna calendaristica.

Procedura de inspectie utilizata a fost verificarea in totalitate a documentelor justificative si financiar – contabile din evidenta contribuabilului, privitoare la TVA.

In timpul verificarii s-au avut in vedere urmatoarele documente:

- decontul de TVA;
- jurnalele pentru vanzari si cumparari in care sunt inregistrate operatiunile ce au condus la inregistrarea de TVA de rambursat (anexa 6);
- documentele prevazute la art. 146, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, si la Titlul VI, pct. 46 din H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru justificarea taxei pe valoarea adaugata deductibila aferenta achizitiilor de bunuri si/sau servicii;
- documentele prevazute la art. 155 din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta livrarilor de bunuri si/sau servicii efectuate.

Au fost intocmite fisele de analiza a TVA deductibila, TVA colectata si fisa de analiza a sumei negative de TVA (Anexele nr. 7, 8 si 9).

a) T.V.A. deductibila – se determina conform prevederilor art. 145, 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare si Titlului Vi, pct. 45 si pct. 46 din H.G. nr. 44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

S-a verificat legalitatea documentelor care au stat la baza deducerii TVA, modul de completare a acestora atat la furnizor cat si la cumparator.

Sumele din facturile pentru achizitiile de bunuri, se regasesc in jurnalele de cumparari, decontul de TVA si corespund cu cele din evidenta contabila.

In urma inspectiei efectuate nu s-au constatat deficiente cu privire la TVA deductibila.

b) T.V.A. colectata – se determina in conformitate cu prevederile art. 137 si 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare.

În urma inspecției fiscale s-a constatat că agentul economic a determinat și evidențiat TVA colectată prin aplicarea corectă a cotei de TVA prevăzută de art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, asupra veniturilor înregistrate în evidența contabilă.

Sumele înscrise în facturile emise de contribuabil se regăsesc înregistrate în jurnalele de vânzări, evidența contabilă și corespund cu cele înscrise în decontul de TVA depuse la organul fiscal teritorial.

În urma verificării efectuate s-a constatat că agentul economic a acordat drepturile de arenda membrilor arendatori în produse, respectiv „porumb boabe” și „grau consum”, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți (prețul de piață), încălcându-se astfel prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.”

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea diferenței de preț aferentă celor două produse, în vederea stabilirii bazei impozabile suplimentare și a TVA de plată aferentă, în conformitate cu prevederile art. 67, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 65² din H.G. nr. 1.50/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru produsul „porumb boabe”, agentul economic a efectuat o livrare către un alt client (SC SRL – Factura nr./.....2011 – Anexa 10), în acest fel, organele de inspecție fiscală au putut stabili prețul de livrare practicat de către agentul economic pentru acest produs, respectiv lei/kg „porumb boabe”.

Pentru produsul „grau consum” agentul economic nu a efectuat livrări în perioada verificată, iar pentru determinarea prețului mediu de piață, organele de inspecție fiscală au întocmit Adresele nr./.....2012 – Anexa 11, către trei agenți economici cu obiect de activitate similar (SC SRL, Societatea Agricolă SAG și SC SRL), prin care se solicita comunicarea prețului mediu practicat pentru produsul „grau consum” în perioada iunie – decembrie 2011.

Urmare adreșelor întocmite de organele de inspecție fiscală, cu Adresa înregistrată la D.F.G.P. Teleorman sub nr./.....2012 – Anexa 12, Societatea Agricolă SAG a comunicat un preț mediu de piață de lei pentru produsul „grau consum”; cu Adresa înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr./.....2012 – Anexa 12, SC SRL a comunicat un preț mediu de piață practicat de lei; cu Adresa nr./.....2012 – Anexa 12, SC SRL a comunicat un preț mediu de piață practicat de lei.

S-a determinat astfel un preț mediu de piață de lei/kg „grau consum” [(..... + +)/3].

Avand in vedere cele mai sus mentionate, organele de inspectie fiscala au procedat la calculul diferentelor rezultate in urma ajustarii pretului mediu de piata pentru produsele respective, rezultand urmatoarele:

- pentru „porumb boabe” agentul economic a acordat pentru plata arendeii o cantitate totala de kg, pentru care a practicat pretul de lei/kg, fata de lei/kg cat a practicat pentru livrarea catre SC SRL (asa cum reiese din factura nr./.....2011), rezultand astfel o diferenta de pret de lei/kg „porumb boabe”, in urma careia s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma totala de lei (..... kg x lei) si o TVA colectata aferenta in suma de lei (..... lei x 24%);

- pentru „grau consum” agentul economic a acordat pentru plata arendeii o cantitate totala de kg, pentru care a practicat pretul de lei/kg, fata de lei/kg cat a rezultat din raspunsurile comunicate de catre contribuabilii carora le-a fost solicitat pretul mediu de piata, rezultand astfel o diferenta de pret de lei/kg „grau consum”, in urma careia s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma totala de lei (..... kg x lei) si o TVA colectata aferenta in suma de lei (..... lei x 24%). A rezultat astfel o TVA suplimentara, de plata, in suma de lei, suma pentru care organele de inspectie fiscala nu au calculat dobanzi si penalitati de intarziere deoarece agentul economic inregistreaza TVA de recuperat.

Intrucat agentul economic verificat are ca obiect de activitate „Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase”, s-a procedat la analiza aspectelor mentionate in Adresa A.N.A.F. nr./.....2012, in acest sens intocmindu-se situatia privind productia obtinuta in perioada 2007 – 2011 – Anexa 13, precum si situatia rambursarilor de TVA la producatorii de cereale si plante tehnice – Anexa 14.

Conform balantei de verificare la2011, agentul economic inregistreaza un stoc de produse finite (sold debitor cont 345) in valoare totala de lei (conform listelor de inventariere anexate), precum si produse finite aflate la terti (sold debitor cont 354) in valoare totala de lei (conform procesului verbal de custodie anexat).

In urma verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala nu au constatat diferente semnificative in ceea ce priveste productiile medii obtinute de agentul economic si cele transmise de catre D.A.D.R. Teleorman.

Cu ocazia inspectiei fiscale nu s-au constatat suspiciuni cu privire la nerealitatea operatiunilor economice efectuate, motiv pentru care nu a fost necesara solicitarea de controale incrucisate.

Conform balantei de verificare (Anexa 15) si a decontului de TVA, la2011 contribuabilul a inregistrat lei sold suma negativa a taxei pe valoarea adaugata, pe care o solicita a fi rambursata. Situatia privind inregistrarea si declararea TVA pe perioada supusa verificarii este prezentata in Anexa 16.

In perioada supusa inspectiei fiscale, agentul economic a colectat TVA in suma totala de lei si a dedus TVA in suma totala de lei.

Soldul sumei negative a TVA provine din achizitii bunuri si servicii necesare desfasurarii activitatii, respectiv pesticide, ingrasaminte chimice, motorina, piese de schimb.

In urma inspectiei fiscale efectuate, situatia TVA este urmatoarea:

- TVA pentru care se solicita rambursarea: lei;
- TVA care nu se justifica a fi rambursata lei;
- TVA pentru care contribuabilul are drept de rambursare lei.

Motiv de fapt:

Contribuabilul a acordat drepturile de arenda membrilor arendatori in produse, respectiv „porumb boabe” si „grau consum”, pentru care a practicat un pret mai mic

decat cel practicat pentru vanzarile catre alti clienti (pretul de piata).

Temei de drept:

Act normativ LG 571/2003 art. 137, alin. (1), lit. e) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: 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 normala pentru respectiva livrare/prestare. Este considerata ca valoare normala a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumparator, care se afla in stadiul de comercializare unde este efectuata operatiunea, trebuie sa plateasca unui furnizor/prestator independent in interiorul tarii, in momentul in care se realizeaza operatiunea, in conditii de concurenta, pentru a obtine acelasi bun/serviciu.*

III. Organele de revizuire având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petentă în susținerea contestației, susținerile organelor de inspecție fiscală, actele normative în vigoare la data producerii fenomenului economic, rețin:

S.C. S.A. are domiciliul fiscal în com., jud. Teleorman, este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J34/...../1991, C.I.F. RO având ca obiect de activitate: cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, an 2008, cod CAEN 111, fiind reprezentată de dl., în calitate de administrator.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P. Teleorman este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au respins petiționarei dreptul la rambursarea T.V.A. în sumă de lei.

În fapt, S.C. S.A. a acordat drepturile de arendă membrilor arendatori în produse, respectiv “porumb boabe” și “grâu consum”, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți (prețul de piață).

Prin decontul de TVA aferent lunii decembrie 2011, înregistrat la A.F.P. sub nr. INTERNET – – 2011/.....2012, S.C. S.A. a solicitat rambursarea sumei de lei, sumă evidențiată și în balanța de verificare la data de2011.

În timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic verificat a efectuat plata arendei în produse agricole, respectiv “porumb boabe” și “grâu consum”, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți (prețul de piață), încălcându-se astfel prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea diferenței de preț aferentă celor două produse, în vederea stabilirii bazei impozabile suplimentare și a T.V.A. de plată aferentă, în conformitate cu prevederile art. 67, alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile art. 65² din H.G. nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală.

În urma verificării efectuate a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de lei și o T.V.A. suplimentară aferentă, de plată, în sumă totală de lei.

Referitor la punctul I din contestația formulată de petentă, în care sunt menționate două condiții, care în viziunea sa nu au fost respectate de către organele de inspecție fiscală, respectiv:

“a) să fie determinată la momentul plății în natură a arendei;

b) livrarea să fie efectuată către un client aflat în aceeași etapă de comercializare;”

organele de inspecție fiscală menționează faptul că în cadrul art. 137, alin. (1), lit. e) nu se face referire sub nicio formă cu privire la punctul a), iar în ceea ce privește punctul b), consideră că prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt foarte clare în ceea ce privește prețul de piață “În sensul prezentului titlu, valoarea de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la mometul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.”

Tot în cadrul punctului I din contestația formulată de S.C. S.A. se face referire la faptul că “livrarea din septembrie 2011 pentru porumb s-a efectuat către un client persoană juridică care procesează în scop de revânzare produsele achiziționate, în timp ce pentru plata arendei “clienții” sunt persoane fizice care folosesc produsul pentru consum propriu”.

Referitor la cele menționate mai sus, în speță fiind cazul unei livrări de bunuri, în conformitate cu prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se menționează că: “În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată”.

Din punct de vedere al T.V.A., operațiunea de livrare de produse în natură privind plata arendei (reprezintă o prestare de servicii), trebuie privită ca o operațiune distinctă, adică: livrarea produselor (grâu consum și porumb boabe), în conformitate cu prevederile art. 128, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează: “este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar”, este efectuată de către o persoană impozabilă, respectiv S.C. S.A., îndeplinindu-se cumulativ cele patru condiții prevăzute de art. 126, alin. (1) din același act normativ.

În cadrul punctului II din contestație, petiționara face referire la o parte din conținutul art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume: “Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la mometul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

Astfel, organele de inspecție fiscală menționează faptul că a putut fi stabilită o livrare de bunuri similară, respectiv pentru produsul “porumb boabe”, agentul economic a efectuat o livrare către un alt client (S.C. S.R.L. – factura nr./.....2011) la un preț mai mare decât cel practicat pentru plata arendei în natură, în acest fel organele de inspecție fiscală au putut stabili prețul de livrare practicat de către agentul economic pentru acest produs, iar pentru produsul “grâu consum” agentul economic nu a efectuat livrări în perioada verificată, iar pentru determinarea

prețului mediu de piață, organele de inspecție fiscală au întocmit adrese către trei agenți economici cu obiect de activitate similar, prin care se solicită comunicarea prețului mediu de livrare practicat pentru produsul "grâu consum" în perioada iunie – decembrie 2011. Astfel, având în vedere faptul că determinarea prețului mediu de vânzare pentru cele două produse a fost efectuată în mod rezonabil și s-a avut în vedere perioada din care acestea provin, respectiv culturile recoltate în anul 2011, organele de inspecție fiscală apreciază că s-a procedat în mod corect la stabilirea bazei impozabile suplimentare și a taxei pe valoarea adăugată de plată aferentă.

Referitor la punctul III din contestație, unde petiționara susține că prețul produselor agricole poate suferi variații mari de la o zi la alta, respectiv de la o lună la alta, organele de inspecție fiscală precizează că tocmai din acest motiv nu s-a încercat determinarea unei valori maxime a prețului, determinându-se în mod rezonabil, prețul mediu de piață pentru acele produse, care prin definiție se asociază unor valori minime și maxime utilizate la determinarea acestuia, cu mențiunea că dacă agentul economic ar fi respectat prevederile legale în vigoare la acordarea arendei în produse, organele de inspecție fiscală nu ar fi fost nevoite să procedeze la determinarea prețului mediu de piață pentru produsele respective. Organele de inspecție fiscală menționează că pot estima baza de impunere și obligațiile de plată suplimentare aferente folosind orice proba și mijloc de probă, pentru identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, așa cum prevede art. 67, alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În cadrul punctului IV din contestație, agentul economic susține faptul că "arendatorii cunoșteau că prețul mediu mediu al produselor agricole pentru plata în natură a arendei a fost stabilit prin hotărârea consiliului județean" și că "înscrierea într-un document fiscal (factură fiscală) a unei valori mai mari nu se poate face fără acordul arendatorilor – factura fiscală fiind o formă simplificată de contract."

Organele de inspecție fiscală menționează că atunci când plata se face parțial sau integral în natură, cum este cazul în situația de față, în conformitate cu prevederile art. 137, alin. (1) și (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare, precum și faptul că factura nu reprezintă o formă de contract, ci doar un document justificativ, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate și constituie un mijloc de probă cu privire la operațiunile facturate.

Din sinteza celor expuse mai sus, organele de revizuire rețin că argumentele petentei nu sunt de natură să conducă la soluționarea favorabilă a cererii sale.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborate cu dispozițiile Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în care se precizează:

* Legea nr. 571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (M.O. nr. 927 din 23 decembrie 2003);

[...]

ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128 – 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv **activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere** sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

ART. 128

Livrarea de bunuri

(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.

[...]

ART. 129

Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(2) Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.

[...]

ART. 130

În cazul unei operațiuni care implică o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii în schimbul unei livrări de bunuri și/sau prestări de servicii, fiecare persoană impozabilă se consideră că a efectuat o livrare de bunuri și/sau o prestare de servicii cu plată.

[...]

ART. 137

Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

[...]

e) în cazul schimbului prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de bunuri ori o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea de piață pentru respectiva livrare/prestare. În sensul prezentului titlu, valoare de piață înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii ar trebui să o plătească în condiții de concurență loială unui furnizor ori prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă:

1. pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

2. pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

[...]

ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

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

[...]

ART. 146

Condiții de exercitare a dreptului de deducere

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;

[...]

* H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (publicată în M.O. nr 112 din 6 februarie 2004), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

Norme metodologice:

8. (1) Operațiunile prevăzute la art. 130 din Codul fiscal, includ orice livrări de bunuri/prestări de servicii a căror plată se realizează printr-o altă 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 arendeii, 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.

[...]

* O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, (M.O. nr.

513/31.07.2007) cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 67

Estimarea bazei de impunere

(1) *Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(2) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.*

[...]

ART. 213

Soluționarea contestației

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

[...]

* H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 651 din 20 iulie 2004);

[...]

65.2. *Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.*

[...]

De asemenea, în susținerea contestației, S.C. S.A. invocă Hotărârea Consiliului Județean Teleorman nr./.....2011, emisă în baza dispozițiilor art. 62, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„ART. 62

Stabilirea venitului net anual din cedarea folosinței bunurilor

(1) *Venitul brut reprezintă totalitatea sumelor în bani și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură și se stabilește pe baza chiriei sau a arendei prevăzute în contractul încheiat între părți pentru fiecare an fiscal, indiferent de momentul încasării chiriei sau arendei. Venitul brut se majorează cu valoarea cheltuielilor ce cad, conform dispozițiilor legale, în sarcina proprietarului, uzufructuarului sau a altui deținător legal, dacă sunt efectuate de cealaltă parte contractantă. În cazul în care аренда se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceleiași*

termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.”

Astfel, nu poate fi reținut ca favorabil pentru contestatoare acest argument, întrucât art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, citat mai sus, se referă la stabilirea venitului net anual al arendatorilor, și nicidecum la stabilirea modului de calcul al vreunui impozit, taxă, etc datorate de S.C. S.A. în calitate de arendaș.

* Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380 din 31.05.2011);

[...]

11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală – Soluții asupra contestației

11. 1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

[...]

Așa fiind, argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației, analizate în limitele sesizării, potrivit dispozițiilor legale în materie, nefiind de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat, conduce la concluzia implicită a menținerii celor stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F – TR/.....2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, în cazul taxei pe valoarea adăugată respinsă la rambursare în cuantumul contestat de lei.

Având în vedere argumentele prezentate, **urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de S.C. S.A., pentru suma de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare**, menținându-se constatările organelor de inspecție fiscală.

*
* *

Având în vedere considerentele de fapt și de drept arătate, în temeiul H.G. nr. 34/2009 privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, a H.G. nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și a Ordinului Președintelui A.N.A.F. nr. 2.137 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, directorul executiv al D.G.F.P. Teleorman

D E C I D E :

Art. 1. Respingerea contestației formulată de S.C. S.A. cu sediul social în com., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată respinsă la rambursare.

Art. 2. Prezenta decizie a fost redactată în 5 (cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați.

Art. 3. Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării.

Art. 4. Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

Director Executiv