

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. XXX din XXX 2014
privind soluționarea contestației formulate de XXX
din comuna XXX, județul XXX

Cu adresa nr. XXX/12.09.2013, înregistrată la **Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice XXX** sub nr. XXX16.09.2013, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice XXX** a înaintat dosarul contestației formulate de **Intreprinderea Familială XXX** din XXX, **județul XXX**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. XXX* emisă de reprezentanți ai AJFP XXX - Inspecție Fiscală.

Decizia de impunere nr. XXX/28.06.2013 a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr. XXX/28.06.2013.

I.F. XXX are domiciliul fiscal în XXX și are codul de înregistrare fiscală RO XXX.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de **XXX lei** reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contribuabilului în data de 31.07.2013 iar contestația a fost depusă prin poștă în data de 02.09.2013 și înregistrată la AJFP XXX sub nr. XXX/03.09.2013.

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I Susținerile societății contestatoare sunt următoarele:

"[...]A1 TVA colectată suplimentar (arendă) an 2009

În mod nelegal și netemeinic organul fiscal jurisdicțional a procedat la recalcularea T.V.A. colectată pentru cantitatea de XXX Kg. grâu livrată arendatorilor conform F.F. nr. XXX / 07.12.2009 pe baza unui așa zis preț de piață în sumă de XXX lei /kg - grâu de consum - în sensul în care pentru această procedură nu există temei juridic.

Art. 137, alin. (1), lit. "e" Cod procedura fiscală pentru anul 2009 invocat de către consilierii superiori la fila 3 din RIF XXX/28.06.2013 nu face vorbire despre prețul mediu de piață ci despre o valoare normală (care nu este totuna cu prețul mediu de piață), definită de către legiuitor ca fiind o valoare pe care o plătește cumpărătorul furnizorului în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.

Mai mult decât atât, relativitatea și ambiguitatea textului de lege în ceea ce privește reglementarea prețului/kg, aferent exercițiului financiar 2009 în cazul grâului de consum livrat arendatorilor, nu constituie un temei juridic solid, de neînlăturat care să dea dreptul consilierilor la o interpretare personală.

În cauză, este aplicabil principiul de drept potrivit căruia acolo unde legea nu distinge nici noi nu avem dreptul să o facem. Este cunoscut faptul că, privilegiul interpretării legii îl are fie legiuitorul, fie instanța de judecată competentă, iar nu consilierul superior ori alt organ constatat.

Prețul de XXX lei facturat pentru grâul de consum livrat arendatorilor este prețul corect deoarece, este reflectat în contabilitate și reprezintă costul de producție pentru un kg. grâu de consum obținut.

În aceste condiții, apreciez faptul că suma de XXX lei stabilită prin fraudarea legii de către organul de inspecție fiscală în sarcina contestatoarei nu este certă, lichidă și exigibilă, motiv pentru care ea nu este cuvenită bugetului general consolidat al statului.

A2 TVA colectată suplimentar (arendă) an 2010

În mod nelegal și netemeinic organul fiscal jurisdicțional a procedat la recalcularea T.V.A. colectată pentru cantitatea de XXX Kg. grâu livrată arendatorilor conform F.F. nr. XXX pe baza unui așa zis preț de piață în sumă de XXX lei/kg - grâu de consum - în sensul în care pentru această procedură nu există temei juridic. .

Astfel cele două prețuri luate în calcul de organul de inspecție fiscală la obținerea așa zisului preț mediu de piață, respectiv, XXX lei/kg. facturat de I.F. XXX și XXX lei/kg. facturat de I.F. XXX nu reprezintă elemente de referință cu valoare probantă pentru prețul mediu de piață calculat la nivelul județului XXX și stabilit de comisarii superiori în sumă de XXX lei/ Kg. - grâu de consum.

Un calcul corect în ceea ce privește prețul mediu de piață presupune rezultatul unui raport între suma prețurilor tuturor producătorilor de grâu de pe raza județului XXX și numărul acestora, iar nu media aritmetică a două prețuri de la doi producători aleși în mod subiectiv de către cei trei consilieri superiori.

De necontestat ar fi fost, spre exemplu un preț mediu de piață comunicat pentru anul 2010 de către o autoritate a statului, cum ar fi: Direcția de Statistică a județului XXX; Consiliului Județean XXX - o hotărâre privind stabilirea prețului mediu pentru produsele agricole la care arenda se exprimă în natură, etc.

În aceste condiții, apreciez faptul că suma de XXX lei stabilită prin fraudarea legii de către organul de inspecție fiscală în sarcina contestatoarei, nu este certă, lichidă și exigibilă, motiv pentru care ea nu este cuvenită Bugetului general consolidat al statului.

A3 TVA colectată suplimentar (arendă) an 2011

În mod nelegal și netemeinic organul fiscal jurisdicțional a procedat la recalcularea T.V.A. colectată pentru cantitatea de XXX Kg. grâu livrată arendatorilor conform F.F. nr. XXX pe baza unui așa zis preț de piață în sumă de XXX lei /Kg - grâu de consum - în sensul în care pentru această procedură nu există temei juridic.

Prețul stabilit prin Hotărârea Consiliului Județean XXX din 10.05.2011 privind stabilirea prețului mediu pentru produsele agricole la care arenda se exprimă în natură este de XXX lei/kg. grâu consum, iar nu XXX lei, astfel cum au calculat și reținut fără temei legal în sarcina contestatoarei cei trei comisari superiori.

În aceste condiții, apreciez faptul că suma de XXX lei stabilită prin fraudarea legii de către organul de inspecție fiscală în sarcina contestatoarei, nu este certă, lichidă și exigibilă, motiv pentru care ea nu este cuvenită Bugetului general consolidat al statului [...].

Suma legal cuvenită Bugetului general consolidat al statului fiind XXX lei, rezultă o obligație suplimentară nelegală și netemeinică stabilită în sarcina contestatoarei în sumă de XXX lei (XXX - XXX = XXX lei)

A4 TVA colectată suplimentar (arendă) an 2012

În mod nelegal și netemeinic organul fiscal jurisdicțional a procedat la recalcularea T.V.A. colectată pentru cantitatea de XXX kg. grâu livrată arendatorilor conform F.F. nr. XXX, precum și pentru cantitatea de XXX kg. livrată aceluiași beneficiari pe baza unui așa zis preț de piață în sumă de XXX Lei Ron /Kg - grâu de consum - în sensul în care pentru această procedură nu există temei juridic [...].

Pe cale de consecință, cu priceperea deja recunoscută pe plan local cei trei reprezentanți ai controlului fiscal au reținut în sarcina contestatoarei prin fraudarea legii suma de XXX lei necuvenită Bugetului general consolidat al statului.

Referitor la suma de XXX lei arăt faptul că, în realitate potrivit deconturilor de T.V.A. suma reprezintă taxare inversă, care se înregistrează atât la livrări de bunuri și servicii (T.V.A. colectat) - rândul XXX cât și la achiziții de bunuri și servicii (T.V.A. deductibilă) - rândul 25 cu aceeași sumă, rezultând un impact asupra Bugetului general consolidat al statului egal cu - 0 -

Exemplific prin Decontul de T.V.A. și Jurnalul de vânzări aferent lunii octombrie 2012 pentru suma de XXX lei rezultată din operațiunea de scădere aritmetică (XXX - XXX).

Referitor la suma de XXX lei despre care cei trei consilieri superiori fac vorbire în sensul în care mai sus-menționata sumă reprezintă T.V.A. nedeductibilă aferentă contractului de prestări servicii, arăt faptul că, F.F. nr. XXX din 01.11.2012 modificată de S.C. "XXX" S.R.L. numai la dată (XXX) a fost înregistrată în evidența contabilă a contestatoarei o singură dată pe 01.11.2012, sens în care mai sus-menționatul document justificativ financiar-contabil nu face obiectul art. 159 Cod fiscal - 2012 - deoarece, modificările nu se referă la denumirea prestației, prețul acesteia și valoarea T.V.A. aferentă, ci numai la data emiterii.

Precizez faptul că și S.C. "XXX" S.R.L. în calitate de furnizor de servicii a înregistrat factura mai sus-menționată tot pe data de 01.11.2012.

În concluzie, aferent sumei de XXX lei, au reținut-o în sarcina contestatoarei prin fraudarea legii în sensul în care au reținut fapte mincinoase ca fiind adevărate pentru a crea aparențele necesare dar și suficiente pentru a îmbogății fără justă cauză Bugetul general consolidat al statului.

Având în vedere faptul că s-a reținut în sarcina contestatoarei în mod fraudulos obligația suplimentară de XXX lei cu titlul de T.V.A. urmează să sesizăm organul de cercetare penală în ceea ce privește săvârșirea infracțiunii de abuz în serviciu contra intereselor persoanelor prevăzută și pedepsită de art. 246 Cod penal.[...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de XXX la I.F. XXX din județul XXX, s-au menționat următoarele:

"[...]Perioada supusă inspecției fiscale: 01.01.2009 -31.12.2012.

TVA colectată

Pentru anul 2009 :

În luna decembrie 2009 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei.

În conformitate cu prevederile art. 137, alin. 1, lit. e din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilește ca bază de impozitare prețul de piață, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată, preț de piață stabilit în sumă de XXX lei/kg practicat de contribuabil, care livrează conform facturii nr. XXX cantitatea de XXX kg grâu către SC XXX SA XXX, CIFXXX, rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg -XXX lei/kg).

Cantitatea de grâu livrată de I.F XXX către membrii arendatori de XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei total valoare arendă, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei x 19%).

Pentru anul 2010 :

- În luna decembrie 2010 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei, tranzacție efectuată la un preț de piață inferior față de prețul de piață la producția de grâu, practicat de XXX agenți economici cu activitate similară, I.F XXX, comuna XXX, CIF:XXX care livrează la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL XXX, XXX, conform facturii nr. XXX, și respectiv I.F XXX, comuna XXX, CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL XXX, XXX, conform facturii nr. XXX.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețului mediu de piață de XXX lei (XXX lei/kg + XXX lei/kg) : 2), rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg preț mediu stabilit -XXX lei/kg preț practicat de contribuabil).

Cantitatea de grâu livrată de I.F XXX către membrii arendatori de XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei total valoare arendă, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei x 24 %).

Pentru anul 2011:

- În luna decembrie 2011 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei, tranzacție efectuată la un preț de piață inferior față de prețul de piață la producția de grâu practicat de 2 agenți economici cu activitate similară, I.I. XXX, comuna XXX, CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg conform facturii nr. XXX, și respectiv XXX, comuna XXX, CIF:XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL, XXX, județul XXX CIF:ROXXX, conform facturii nr. XXX.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețului mediu de piață de XXX lei (XXX lei/kg + XXX lei/kg : 2), rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg preț mediu stabilit - XXX lei/kg preț practicat de contribuabil).

Cantitatea de grâu livrată de I.F XXX către membrii arendatori de XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei total valoare arendă, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei x 24 %).

Pentru anul 2012 :

- În luna septembrie 2012 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei, tranzacție efectuată la un preț de piață inferior față de prețul de piață la producția de grâu practicat de 2 agenți economici cu activitate similară I.F XXX comuna XXX, CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/Kg, conform facturii nr. XXX, și respectiv I.F XXX, comuna XXX CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii nr. XXX.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețului mediu de piață de XXX lei ((XXX lei/kg + XXX lei/kg) : 2), rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg preț mediu stabilit -XXX lei/kg preț practicat de contribuabil).

Cantitatea de grâu livrată de I.F XXX către membrii arendatori de XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei total valoare arendă,

- În luna decembrie 2012 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, factura fiscală nr. XXX și respectiv factura fiscală nr. XXX.

În conformitate cu prevederile art. 137, alin. 1, lit. e din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilește ca bază de impozitare prețul de piață, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată, preț de piață stabilit în sumă de XXX lei/kg practicat de contribuabil, care livrează conform facturii nr. XXX cantitatea de XXX kg grâu către SC XXX SA XXX, CIF:XXX, rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg-XXX lei/kg).

Cantitatea de grâu livrată de I.F XXX către membrii arendatori de XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei total valoare arendă, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de XXX lei (XXX lei x 24%).

T.V.A. deductibilă

- În luna septembrie 2012 contribuabilul înregistrează TVA colectată în sumă de XXX lei, și declară TVA colectată în Decontul de TVA în sumă de XXX lei, rezultând în acest sens o diferență de TVA colectată și nedeclarată în sumă de XXX lei.

De asemenea, contribuabilul înregistrează în Jurnalele de cumpărări TVA deductibilă în sumă de XXX lei, și declară TVA deductibilă în Deconturile de TVA în sumă de XXX lei, rezultând în acest sens o diferență de TVA deductibilă declarată în plus în sumă de XXX5 lei.

Au fost încălcate prevederile art. 156, alin. 1 și alin. 2 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- Totodată, în urma verificării efectuate s-a constatat ca SC XXX SRL, comuna XXX, a emis o factură de prestări servicii (arat, discuit, semănat) către I.F XXX, comuna XXX, conform contractului de prestări servicii nr. XXX, pentru care a emis factura nr. XXX, în valoare totală de XXX lei, TVA colectată XXX lei.

Din analiza programului informativ FISCNET, s-a constatat că SC XXX SRL, comuna XXX, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului XXX sub nr. XXX, și devine plătitoare de TVA începând cu data de 01.11.2012, motiv pentru care în factura nr XXX emisă în luna octombrie 2012 către I.F XXX, în baza contractului de prestări servicii încheiat între părți, a fost modificată data livrării, prin tăierea cu pix negru a datei înscrisă inițial de 25.10.2012, și înscrierea în pix negru a datei de 01.11.2012, nestornându-se această factură, așa cum prevede art. 159 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la corectarea documentelor.

I.F XXX in baza facturii nr. XXX a dedus suma de XXX lei conform Jurnalului de cumpărări și Decontului de TVA.

În conformitate cu prevederile art.146, alin.1, lit.a), IF Lungu Marian Minus nu are drept de deducere pentru această sumă.

Astfel, suma de XXX lei mai sus menționată reprezintă TVA nedeductibilă. Urmare inspecției fiscale generale pentru perioada verificată a fost stabilită TVA suplimentară de plată în sumă totală de XXX lei după cum urmează:

- XXX lei TVA colectată suplimentar (arendă) an 2009.
- XXX lei TVA colectată suplimentar (arendă) an 2010.
- XXX lei TVA colectată suplimentar (arendă) an 2011.
- XXX lei TVA colectată suplimentar (arendă) an 2012.
- XXX lei TVA colectată înregistrată în evidența contabilă și nedeclarată.
- XXX lei TVA deductibilă declarată în plus.
- XXX lei TVA nedeductibilă aferentă contractului de prestări servicii.

Total general =XXX lei.

La data de 31.12.2012 contribuabilul înregistrează ca sold sumă negativă TVA XXX lei.[...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Prin **Raportul de inspecție fiscală** încheiat în data de 28 iunie 2013 de organele fiscale aparținând Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului XXX - Activitatea de Inspecție Fiscală, a fost efectuată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat de către IF XXX, județul XXX, printre care și taxa pe valoare adăugată aferentă perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2012.

I.F. XXX, sat XXX, județul XXX are ca obiect principal de activitate "Activitatea de servicii anexă agricultură" - cod CAEN 0161.

În urma verificărilor efectuate privind taxa pe valoarea adăugată s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **XXX lei**, sumă contestată de societate.

Diferența de TVA de plată stabilită în plus în sumă de XXX lei reprezintă:

- XXX lei TVA colectată suplimentar aferentă arendeii cu plata în natură;
- XXX lei TVA colectată în luna septembrie 2012 și înregistrată în evidența contabilă, dar nedeclarată organului fiscal. Astfel, contribuabilul înregistrează TVA colectată în sumă de XXX lei și declară prin decontul de TVA, taxă colectată în sumă de XXX lei;
- XXX lei TVA deductibilă declarată în plus în deconturile de TVA (XXX lei), față de TVA înregistrată în evidența contabilă (XXX lei);
- XXX lei TVA nedeductibilă aferentă facturii nr. XXX emisă de furnizorul SC XXX SRL, care la această dată nu era înregistrat ca plătitor de TVA.

Precizăm ca I.F. XXX își motivează contestația doar pentru suma de **XXX lei** TVA de plată, iar pentru diferența de TVA de plată contestată în sumă de **XXX lei** (XXX lei TVA de plată stabilită suplimentar – XXX lei TVA motivată) nu este motivată.

a) Referitor la TVA colectată suplimentar (arendă) în sumă de XXX lei

Prin Raportul de inspecție fiscală nr. XXX din 28 iunie 2013 a fost stabilită TVA colectată suplimentar în sumă de **XXX lei** aferentă arendeii cu plata în natură, astfel:

În luna decembrie 2009 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei.

Organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată având în vedere prețul de piață în sumă de XXX lei/kg practicat de contribuabil conform facturii nr. XXX emisă către beneficiarul SC XXX SA XXX, rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg -XXX lei/kg).

Astfel, a fost calculată valoarea arendeii pentru diferența de preț: XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXXX lei venituri, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de **XXX lei** (XXX lei x 19%).

În luna decembrie 2010 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/ kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA

colectată în sumă de XXX lei, tranzacție efectuată la un preț de piață inferior față de prețul de piață la producția de grâu, practicat de 2 agenți economici cu activitate similară, IF XXX, comuna XXX, CIF:XXX care livrează la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL XXX, XXX, conform facturii nr. XXX, și respectiv I.F XXX, comuna XXX CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL XXX, CIRXXX, conform facturii nrXXX.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețului mediu de piață de XXX lei ((XXX lei/kg + XXX lei/kg) : 2), rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg preț mediu stabilit -XXX lei/kg preț practicat de contribuabil).

Astfel, a fost calculată valoarea arendei pentru diferența de preț: XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei venituri, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de **XXX lei** (XXX lei x 24 %).

În luna decembrie 2011 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/kg, conform facturii fiscale nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată în sumă de XXX lei, tranzacție efectuată la un preț de piață inferior față de prețul de piață la producția de grâu practicat de 2 agenți economici cu activitate similară, I.I. XXX, comuna XXX, CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg conform facturii nr. XXX și respectiv I.F XXX, comuna XXX, CIF: XXX care livrează grâu la prețul de XXX lei/kg către SC XXX SRL, XXX, județul XXX CIF:XXX, conform facturii nr. XXX.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea prețului mediu de piață de XXX lei (XXX lei/kg + XXX lei/kg : 2), rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg preț mediu stabilit - XXX lei/kg preț practicat de contribuabil).

Astfel, a fost calculată valoarea arendei pentru diferența de preț XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei venituri, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de **XXX lei** (XXX lei x 24 %).

În luna decembrie 2012 contribuabilul a livrat către arendatori cantitatea de XXX kg grâu la prețul de XXX lei/ kg, factura fiscală nr. XXX și respectiv factura fiscală nr. XXX.

În conformitate cu prevederile art. 137 alin.(1) lit. e) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stabilesc ca bază de impozitare prețul de piață, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea TVA colectată având în vedere prețul de piață în sumă de XXX lei/kg practicat de contribuabil conform facturii de livrare nr. XXX (cantitatea de XXX kg grâu) către beneficiarul SC XXX SA XXX, CIF:XXX, rezultând o diferență de preț în valoare de XXX lei/kg (XXX lei/kg-XXX lei/kg).

Astfel, a fost calculată valoarea arendei pentru diferența de preț XXX kg x XXX lei/kg diferența de preț = XXX lei venituri, rezultând o diferență de TVA colectată suplimentar în sumă de **XXX lei** (XXX lei x 24%).

Pe total perioadă a rezultat o diferență de preț în sumă de XXX lei și TVA stabilită suplimentar în sumă de **XXX lei** (XXX lei + XXX lei + XXX lei + XXX lei).

Prin contestația formulată societatea susține că organele de inspecție fiscală în mod eronat au stabilit diferențe de TVA colectată pentru anii 2009, 2010, 2011 si 2012 în baza valorii de piață a grâului pentru anii respectivi.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

Codul fiscal – varianta 2009

„[...] 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 sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu.[...]”

Codul fiscal – varianta 2012

„[...]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, valoarea 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.[...]"

Astfel, conform acestor prevederi, baza de impozitare a taxei pe valoare adăugată este dată de valoarea de piață a unui bun (valoarea normala) care reprezintă suma totală pe care un client aflat în aceeași etapa de comercializare la care are loc livrarea de bunuri ar trebui să plătească în condiții de concurență loială unui furnizor independent.

Referitor la susținerea contestatorului că organele de inspecție fiscală trebuiau să ia în considerare prețul de cost așa cum prevede art. 137, alin. (1), lit. e), pct. 1, precizăm că acesta ar fi fost luat drept referință dacă organul fiscal nu putea stabili o livrare de bunuri comparabilă, ori în cazul de față în raportul de inspecție fiscală valoarea de piață a fost stabilită prin comparare cu alți agenți economici cu activitate similară.

În ce privește prețul mediu pentru produsele agricole stabilit prin Hotărâre a Consiliului Județean XXX, precizăm că nu poate fi luat în considerare la stabilirea bazei impozabile pentru TVA, întrucât aceasta este prevăzută expres la art. 137, alin. (1), lit. e) din Codul fiscal.

Fată de cele prezentate mai sus, rezultă că organele fiscale au procedat corect la recalcularea TVA colectată aferentă livrărilor de produse agricole (grâu) efectuate de societatea comercială către arendatori la un preț de piață inferior celui practicat de agenții economici cu activitate similară, rezultând o diferență de TVA colectată, respectiv TVA de plată în sumă de **XXX lei**, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

b) Referitor la TVA declarată în plus în sumă de XXX lei

Organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada ianuarie 2009 – decembrie 2012 o diferență de TVA în sumă de **XXX lei** reprezentând TVA deductibilă declarată în plus organului fiscal, ținând cont de faptul că IF XXX înregistrează în Jurnalele de cumpărări TVA deductibilă în sumă de XXX lei și declară prin deconturile de TVA, o taxă deductibilă în sumă de XXX lei, încălcându-se prevederile art. 156 din Codul fiscal, astfel:

ART. 156 Evidența operațiunilor

(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operațiune sau care se identifică drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfășurării oricărei operațiuni, trebuie să țină evidențe pentru orice operațiune reglementată de prezentul titlu.

Prin contestația formulată societatea susține că suma de XXX lei reprezintă TVA pentru care se aplică taxarea inversă, care se înregistrează atât la livrări de bunuri și servicii (TVA colectată), cât și la achiziții de bunuri și servicii (TVA deductibilă) cu aceeași sumă, rezultând un impact asupra bugetului general consolidat egal cu zero.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004:

ART. 160 Măsuri de simplificare

(3) Pe facturile emise pentru livrările de bunuri/prestările de servicii prevăzute la alin. (2) furnizorii/prestatorii nu vor înscrie taxa colectată aferentă. Beneficiarii vor determina taxa aferentă, care se va evidenția în decontul prevăzut la art. 156², atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă. Beneficiarii au drept de deducere a taxei în limitele și în condițiile stabilite la art. 145 - 147¹.

Norme metodologice

82. (3) În cazul livrărilor de bunuri prevăzute la art. 160 alin. (2) din Codul fiscal, inclusiv pentru avansurile încasate, furnizorii emit facturi fără taxă și înscriu în aceste facturi o mențiune referitoare la faptul că au aplicat taxarea inversă. Taxa se calculează de către beneficiar și se înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări, fiind preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă. Din punct de vedere contabil, beneficiarul va înregistra în cursul perioadei fiscale 4426 = 4427 cu suma taxei aferente.

ART. 156² Decontul de taxă

(1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice.

(3) Datele înscrise incorect într-un decont de taxă se pot corecta prin decontul unei perioade fiscale ulterioare și se vor înscrie la rândurile de regularizări.

Conform acestor prevederi, în cazul livrărilor de bunuri pentru care se aplică taxarea inversă, beneficiarul trebuie să calculeze taxa, să o înscrie în facturi și în jurnalul pentru cumpărări și să fie preluată atât ca taxă colectată, cât și ca taxă deductibilă în decontul de taxă.

Organele de inspecție fiscală în mod corect au stabilit diferența de TVA deductibilă declarată în plus în sumă de XXX lei având în vedere că I.F. XXX înregistrează în Jurnalele de cumpărări TVA deductibilă în sumă de XXX lei și declară TVA deductibilă prin deconturile de TVA suma de XXX lei.

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se precizează că suma de XXX lei TVA stabilită suplimentar pentru perioada 01.01.2009 – 31.12.2012 nu poate face obiectul taxării inverse în totalitate, întrucât pentru perioada 01.01.2009 – 30.06.2011 (perioadă în care s-au înregistrat diferențe între taxa înscrisă în jurnalele de cumpărări și cea din deconturile de TVA) nu erau în vigoare prevederile taxării inverse, acesta intrând în vigoare începând cu data de 01.06.2011, conform art. 160, alin. (2), lit. c) din Codul fiscal.

Drept urmare, se constată că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit TVA nedeductibilă în sumă de **XXX lei** declarată în plus în deconturile de TVA aferente perioadei ianuarie 2009 – decembrie 2012, motiv pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru acest capăt de cerere.

c) Referitor la taxa pe valoare adăugată nedeductibilă în sumă de XXX lei

La control s-a constatat că furnizorul SC XXX SRL, comuna XXX, a emis o factură de prestări servicii (arat, discuit, semănat) către I.F. XXX, comuna XXX, conform contractului de prestări servicii nr. XXX, respectiv factura nr. XXX în valoare totală de XXX lei, cu TVA colectată de **XXX lei**.

Din analiza programului informativ FISCNET, s-a constatat că SC XXX SRL, comuna XXX, a fost înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului XXX sub nr. XXX și a devenit plătitoare de TVA începând cu data de 01.11.2012, motiv pentru care, în factura nr. XXX emisă în luna octombrie 2012 către I.F. XXX, a fost modificată data livrării, prin tăierea cu pix negru a datei înscrisă inițial 25.10.2012 și înscrierea cu pix negru a datei de 01.11.2012, nestornându-se această factură, așa cum prevede art. 159 din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare referitoare la corectarea documentelor.

I.F. XXX, în baza facturii nr. XXX, a dedus TVA în suma de XXX lei conform Jurnalului de cumpărări și Decontului de TVA întocmit pentru luna octombrie 2012.

În conformitate cu prevederile art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, la control s-a stabilit că I.F. XXX nu are drept de deducere pentru această sumă, întrucât factura susmenționată nu a fost emisă de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA la data întocmirii, respectiv la 25.10.2012.

Prin contestația formulată se susține că factura nr. XXX, modificată de SC XXX SRL numai la dată (25.10.2012) a fost înregistrată în evidența contabilă o singură dată, respectiv la data 01.11.2012, astfel încât nu poate face obiectul art. 159 din Codul fiscal, deoarece modificările nu se referă la denumirea prestației, prețul acesteia și valoarea TVA.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“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;

ART. 155 Facturarea

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii.”

Astfel, în baza acestor prevederi, o persoană impozabilă poate beneficia de deductibilitate TVA înscrisă în factură cu condiția ca aceasta să fie emisă de o persoană impozabilă.

Însă, în cazul de față, la data emiterii facturii nr. XXX, respectiv la data de 25.10.2012, furnizorul S.A. XXX S.R.L. nu era persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, astfel că beneficiarul I.F. XXX nu are drept de deducere pentru TVA înscrisă în factură în sumă de XXX lei, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere în luna octombrie 2012, așa cum se menționează în referat.

Corectarea pe factură cu pix negru a datei de emisie a acesteia, respectiv 01.11.2012 în locul datei de 25.10.2012, nu poate conduce la acordarea dreptului de deducere a TVA în sumă de XXX lei, întrucât deducerea s-a efectuat pe luna octombrie 2012, când furnizorul nu era înregistrat în scopuri de TVA.

Drept urmare, în baza prevederilor art.146 alin.(1) lit. a) din Codul fiscal, societatea nu are drept de deducere pentru TVA în sumă de **XXX lei**, astfel că **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru această sumă.

d) Referitor la diferențele stabilite la control, pentru care societatea nu motivează contestația formulată

Așa cum am arătat mai sus, societatea contestă în totalitate diferența de TVA de plată stabilită la control în sumă de XXX lei, dar motivează doar suma de XXX lei.

Astfel, pentru diferența de TVA de plată în sumă de **XXX lei** (XXX lei TVA de plată stabilită suplimentar – XXX lei TVA motivată), **se va respinge contestația ca nemotivată**.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de IF XXX din județul XXX, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. XXX* emisă de reprezentanți ai AJFP XXX - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizată, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma de **XXX lei** reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de **XXX lei** reprezentând taxă pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

