



**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. 104 din 23.05.2013**

Privind: soluționarea contestației formulate de S.C. .... S.R.L. cu sediul în mun. ...., jud. Teleorman, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. ..../.....2013.

Prin cererea înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Teleorman sub nr. ..../.....2013, S.C. .... S.R.L., cu sediul în mun. ...., județul Teleorman a formulat contestație prin imputernicit Av. ...., conform Imputernicirii avocatale seria B, nr. .... din ....2013, împotriva Deciziei de impunere nr. F – TR ..../.....2013, întocmită 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 O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (M.O. nr. 380/31.05.2011), cu modificările și completările introduse prin O.P. A.N.A.F. nr. 378/2013 (M.O. nr. 199/09.04.2013) organele de revizuire au solicitat organului care a încheiat actul atacat, respectiv A.I.F. Teleorman prin Adresa nr. .... din ....2013, 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 înregistrat la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2013.

Obiectul contestației îl constituie suma de .... lei, reprezentând:

- .... lei – taxă pe valoarea adăugată;
- .... lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA.

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 ..../.....2013, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR ..../.....2013, întocmite de organele de inspecție fiscală, aducând în susținerea cererii următoarele argumente:**

În fapt, în perioada ....2012 – ....2013 s-a efectuat o inspecție fiscală în vederea

verificării legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea și stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

Ca urmare a acestei inspecții, s-a constatat că petenta datorează bugetului suma de ..... lei reprezentând:

- ..... lei – TVA lunar;
- ..... lei – dobânzi/majorări de întârziere.

În primul rând, sub aspectul legalității, actele contestate încalcă normele legale aplicabile în speță, respectiv cele imperative ale O.G. nr. 92/2003.

Principiul legalității actelor administrative presupune că autoritățile administrative să nu încalce legea, iar pe de altă parte ca deciziile lor să se întemeieze pe lege, impunând astfel că respectarea acestor exigențe să fie efectiv respectată de către organele administrative.

Potrivit art. 86, alin. (1) teza a II-a din Codul de procedură fiscală *“organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale”*.

Art. 87 prevede că *“Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43, alin. (2) și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general”*.

Acestea sunt dispoziții de ordine publică, a căror încălcare conduce la nulitatea actului astfel emis.

Decizia de impunere comunicată societății nu conține baza de impunere și cuantumul acesteia, două elemente expres și imperativ prevăzute de lege. Din analiza acestuia reiese că organul de control a indicat doar contribuția verificată plus perioada verificată/perioada pentru care s-au calculat accesorii și contribuția stabilită suplimentar/obligații fiscale accesorii de plată. Dar baza de impunere și cuantumul acesteia nu există, ori având în vedere că organul de control a stabilit obligații suplimentare care modifică baza de impunere declarată de petentă, și nu este indicată baza de impunere rezultată, echivalează cu imposibilitatea de a se apăra de eventualele abuzuri constând în calculul eronat al sumelor stabilite în sarcina petiționarei. În lipsa unei asemenea mențiuni, actului administrativ nu i se asigură o funcție de transparență în profitul destinatarului acestuia, care poate să verifice dacă actul este sau nu întemeiat.

Potrivit art. 94, alin. (3), lit. f) din același act normativ *“pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la: stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată de obligațiile fiscale de plată, precum și a obligațiilor accesorii aferente acestora.”*

Soluția nulității deciziei de impunere, pe care organul de soluționare ar trebui să și-o însușească este întărită de prevederile Ordinului Ministrului Finanțelor Publice nr. 972/2006 privind aprobarea formularului *“Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală”*, conform anexei nr. 1.

Mai mult, din cuprinsul deciziei de impunere lipsește motivarea în fapt și în drept a acesteia.

Art. 43 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 87 al aceluiași act normativ, prevăd expres obligația motivării în fapt și în drept a deciziei de impunere fiscală. Rațiunea obligativității motivării în fapt pentru orice act administrativ fiscal reiese în primul rând din interpretarea art. 31, alin. (1) și (2) din Constituția României revizuită, care reglementează dreptul la informație ca drept fundamental.

Simplele mențiuni făcute de inspectorii ANAF nu reprezintă motivare în fapt. Din conținutul acestora nu reiese care a fost starea de fapt constatată de controlul fiscal și care a generat impunerea. Pe cale de consecință, petiționara consideră că organul de control nu a aratat în decizia de impunere motivele de fapt prin care au fost stabilite obligațiile de plată, fiind încălcate astfel prevederile art. 43, alin. (2), lit. e) din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la temeiul de drept, acesta nu e indicat în concret, organul legislativ mulțumindu-se să enumere un șir de acte normative cu mai multă sau mai puțină relevanță pentru perioada controlată.

În concluzie, contestatoarea apreciază că lipsește și cea mai sumară explicare a situației de fapt care a determinat impunerea, iar temeiul de drept al impunerii nu este prevăzut așa cum rezultă din prescripția legii. Ori, motivarea reprezintă o obligație aplicabilă oricărui act administrativ. Ea reprezintă o condiție de legalitate externă a actului, care face obiectul unei aprecieri inconcreto, după natura acestuia și contextul adoptării sale. Obiectivul său este prezentarea într-un mod clar și neechivoc al raționamentului emitentului actului și consecința lipsei acestuia conduce la încălcarea dreptului la apărare al reclamantului, prin punerea în imposibilitatea de a-și formula apărărilor, ceea ce contravine art. 1, paragraful 6 din CEDO.

În ceea ce privește constatările fiscale privind taxa pe valoarea adăugată, petenta arată că se stipulează la pagina din raportul de inspecție fiscală că în urma inspecției fiscale s-a constatat că *“agentul economic a acordat drepturile de arendă, membrilor arendatori, în produse, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți, încălcându-se astfel prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003”*, astfel că organele de inspecție fiscală, pentru a determina prețul mediu de piață, au avut în vedere trei agenți economici cu obiect de activitate similar, stabilindu-se astfel o diferență prin ajustarea prețului mediu de piață pentru produsul respectiv.

Astfel, după cum s-a arătat și mai sus, inspectorii din cadrul ANAF au procedat, în vederea determinării stării de fapt fiscale, la solicitarea de la alte societăți comerciale considerate de aceștia cu activități similare privind producțiile medii la hectar și cheltuielile aferente efectuate de către aceștia.

În primul rând, petiționara invederează că inspectorii ANAF au solicitat la 3 – 4 societăți comerciale să comunice producția medie, stabilind astfel diferența la hectar, conform prevederilor art. 67, alin. (3) din O.G. nr. 92/2003.

S.C. .... S.R.L. apreciază că modalitatea de calcul efectuată de către inspectorii ANAF, pentru calcularea producției medii întrucât, pentru efectuarea unui calcul corect și pentru stabilirea unei baze de impunere corectă aceștia ar fi trebuit să procedeze la solicitarea către toate societățile cu activitate în acest domeniu producția medie pe hectar din aceeași zonă, astfel putându-se calcula în mod corect media producției la hectar și aplicată societății.

În speța de față, inspectorii ANAF au procedat la alegerea a trei societăți cu același obiect de activitate, însă nu se poate cunoaște, dacă nu cumva aceste societăți au cea mai mare producție, cu atât mai mult cu cât terenurile societății contestatoare nu au fost lucrate o lungă perioadă de timp, astfel încât nu se poate compara producția din primii ani cu alte societăți care lucrează pământul de o perioadă mult mai lungă, având o importanță deosebită și poziționarea parcelelor, dotarea tehnică a fiecărei societăți, precum și resursele umane.

S.C. .... S.R.L. a realizat producții mici la unele culturi pentru motivele mai sus arătate, astfel că inspectorii fiscali aveau obligația ca la stabilirea metodei de estimare a bazei de impunere să aibă în vedere:

- să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea

contribuabilului;

- documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

- situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

- activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;

- să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;

- documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

Inspectorii fiscali, prin metoda aleasă, nu s-au apropiat cel mai mult de modul în care societatea își desfășoară activitatea, solicitând la trei societăți să comunice producția medie, fără a verifica dacă activitatea acestora corespunde volumului activităților desfășurate. Inspectorii fiscali s-au limitat la a menționa că s-au solicitat informații de la societăți comerciale cu activități similare, ori ordinul mai sus menționat prevede obligativitatea acestora de a alege metoda cea mai adecvată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Metoda aleasă de inspectorii fiscali se poate aplica doar în condițiile în care se poate determina volumul de activitate din perioada supusă controlului ori tocmai acest aspect nu l-au putut identifica inspectorii fiscali, astfel că metoda produsului/serviciului nu putea fi aplicată în situația de față.

În al doilea rând, petenta solicită să se aibă în vedere ca inspectorii fiscali au procedat la calcularea TVA având în vedere producția medie realizată de societate, prin estimare, ori O.G. nr. 92/2003 cu modificările și completările ulterioare prevede la art. 67, alin. (3) doar că *“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”*, fără a indica în mod expres asupra căror producții se va calcula TVA.

Având în vedere cele arătate, S.C. .... S.R.L. apreciază că efectuarea calculului de către inspectorii fiscali raportându-se la producția medie este incorectă, atâta timp cât nu există o prevedere legală în acest sens.

Mai mult, apreciază că în această situație sunt aplicabile prevederile art. 130 din Legea nr. 571/2003 care stipulează 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”*, ori S.C. .... S.R.L. a avut în vedere la momentul stabilirii arendeii prețul de ..... lei/kg aplicat.

Față de aceste considerente, este evident că sumele calculate de către organele de cercetare nu au fost corecte, fiind imputate în mod greșit petiționarei, astfel că în această situație, singura măsură menită să repare vătămarea produsă o reprezintă anularea Deciziei de impunere emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Teleorman nr. F – TR ..... din data de .....2013 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. F – TR ..... din data de .....2013, prin care s-au stabilit suplimentar următoarele sume:

- ..... lei reprezentând TVA lunar;

- ..... lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere.

În drept, S.C. .... S.R.L. își întemeiază contestația pe prevederile Legii nr. 82/1991, O.G. nr. 92/2003, Legii nr. 571/2003, Legii nr. 31/1990 și orice alte texte legale aplicabile în cauză.

**II. Din Raportul de inspecție fiscală nr. F – TR ...../.....2013, așa cum este sintetizat în Decizia de impunere nr. F – TR ...../.....2013, acte întocmite de organele de inspecție fiscală se rețin următoarele:**

### **1. Taxa pe valoarea adăugată**

Baza legală: Titlul VI din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, Titlul VI din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 și a avut ca obiectiv modul de înregistrare a TVA deductibilă, TVA colectată, de determinare a TVA de rambursat sau de plată.

Perioada supusă inspecției:

– .....2011 – .....2012

– .....2008 – .....2011, reverificare efectuată în baza Referatului pentru solicitarea reverificării nr. ...../.....2013 (Anexa nr. 40) și a Deciziei de reverificare nr. ...../.....2013 (Anexa nr. 41).

Contribuabilul este înregistrat în scopuri de TVA din data de .....2008, prin opțiune.

Perioada fiscală este luna calendaristică, în conformitate cu prevederile art. 156<sup>1</sup>, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Procedura de inspecție fiscală utilizată a fost verificarea în totalitate a documentelor justificative și financiar – contabile din perioada .....2011 – .....2012.

S-au verificat următoarele documente:

- deconturile de TVA;

- jurnalele pentru cumpărări în care sunt înregistrate operațiunile ce au condus la înregistrarea de TVA deductibilă (anexa nr. 4);

- jurnalele pentru vânzări în care sunt înregistrate operațiunile ce au condus la înregistrarea de TVA colectată (anexa nr. 5);

- documentele prevăzute la art. 145, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și Titlul VI, art. 51 din H.G. nr. 44/2004 pentru justificarea TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii;

- documentele prevăzute la art. 155, alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru determinarea taxei pe valoarea adăugată colectată, aferentă livrărilor de bunuri și/sau prestațiilor de servicii efectuate;

- documentele prevăzute la art. 10, alin. (1) din Ordinul nr. 2.421/18.12.2007 pentru justificarea regimului de scutire pentru operațiunile prevăzute la art. 143, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

#### **a) În ceea ce privește TVA deductibilă**

Se determină de regulă conform prevederilor art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art. 50 – 51 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În urma verificării efectuate s-au constatat următoarele:

#### **În luna mai 2012:**

Cu ocazia prezentei verificări, s-a constatat că agentul economic a dedus nelegal TVA în sumă de ..... lei, în baza facturii nr. ...../.....2012, emisă de S.C. .... S.A. – ....., reprezentând abonament, în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei,

fără a deține exemplarul original.

Au fost încălcate prevederile art. 146, alin. (1), lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează: “b) pentru taxa 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, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150, alin. (2) – (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155, alin. (1)”.

S-a procedat la diminuarea TVA deductibilă cu suma de ..... lei.

### **b) În ceea ce privește TVA colectată**

Se determină de regulă în conformitate cu prevederile art. 137 și 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la baza de impozitare și cotele de impozitare.

În urma verificărilor efectuate s-au constatat următoarele deficiențe în ceea ce privește TVA colectată, astfel:

#### **În luna septembrie 2011:**

În urma verificării efectuate s-a constatat că agentul economic a acordat drepturile de arendă membrilor arendatori în produse, respectiv “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, 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, 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. 65<sup>2</sup> din H.G. nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru produsul “grâu” agentul economic nu a efectuat livrări în luna septembrie 2011, iar pentru determinarea prețului mediu de piață, organele de inspecție fiscală au avut în vedere trei agenți economici cu obiect de activitate similar (S.C. .... S.R.L., S.A. .... SAG și S.C. .... S.R.L.) pentru produsul “grâu” în perioada ..... – ..... 2011.

Conform adreselor (anexa nr. 6) primite urmare solicitărilor efectuate de către D.G.F.P. Teleorman pentru situații similare și înregistrate la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2012, S.A. .... SAG a comunicat un preț mediu de piață de ..... lei pentru produsul “grâu consum”; cu Adresa înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2012 S.C. .... S.R.L. a comunicat un preț mediu de piață practicat de ..... lei, iar cu Adresa nr. ..../.....2013 S.C. .... S.R.L. a comunicat un preț mediu de piață practicat de ..... lei.

S-a determinat astfel un preț mediu de piață de ..... lei/kg “grâu consum” (..... + ..... + ..... / 3).

Având în vedere cele mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul diferențelor rezultate în urma ajustării prețului mediu de piață pentru produsul respectiv, rezultând următoarele:

- pentru "grâu consum" agentul economic a acordat pentru plata arendei o cantitate totală de ..... kg conform Facturii nr. ..../.....2011 (anexa nr. 7), pentru care a practicat prețul de ..... lei/kg, față de ..... lei/kg cât a rezultat din răspunsurile comunicate de către contribuabilii cărora le-a fost solicitat prețul mediu de piață, rezultând astfel o diferență de preț de ..... lei/kg "grâu consum", în urma căreia s-a stabilit o bază suplimentară în sumă totală de ..... lei (..... kg x ..... lei) și o TVA colectată aferentă în sumă de ..... lei (..... lei x 24%).

#### **În luna septembrie 2012:**

În urma verificării s-a constatat că agentul economic distribuie proprietarilor de teren produse agricole (grâu) ..... kg la un preț de ..... lei/kg.

Facem precizarea că pentru alți clienți, respectiv S.C. .... S.R.L., agentul economic a livrat cu Factura nr. ..../.....2012 (anexa nr. 9) produsele agricole, respectiv grâu pentru care a practicat un preț de vânzare de ..... lei/kg.

În conformitate cu prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile titlului VI, pct. 8, alin. (1), lit. b) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor obținute din livrarea de produse agricole către proprietarii de terenuri, după cum urmează:

- pentru grâu, agentul economic a acordat pentru plata arendei o cantitate totală de ..... kg pentru care a practicat un preț de ..... lei/kg, față de ..... lei/kg practicat de S.C. .... S.R.L., rezultând o diferență de ..... lei/kg, în urma căreia s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ..... lei (..... x ..... lei/kg) și o TVA colectată aferentă în sumă de ..... lei (..... x 24%).

În urma analizei producțiilor medii obținute de către contribuabil, comparativ cu datele furnizate de către Direcția Agricolă Județeană Teleorman, conform Adreselor înregistrate la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2009, ..../.....2010, ..../.....2011, ..../.....2012 s-au constatat diferențe semnificative, după cum urmează:

#### An 2009:

- orzoaică: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman;

- floarea soarelui: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman;

#### An 2010:

- grâu: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman;

- floarea soarelui: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman;

- orz: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman;

#### An 2011:

- grâu: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

În aceste condiții se impune aplicarea procedurilor de estimare, respectiv

estimarea veniturilor aferente perioadei 2009 – 2011 și stabilirea de TVA colectată.

În conformitate cu prevederile art. 67, alin. (1), (3) și (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

*“(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.*

*(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.”*

și art. 11, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care de asemenea, stipulează:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”,* echipa de inspecție fiscală procedează la estimarea veniturilor pentru perioada 2009 – 2011 și calcularea TVA colectată.

Astfel, din datele solicitate și transmise D.G.F.P. – A.I.F. Teleorman, așa cum s-a prezentat la Capitolul I, pct. 9) au fost selectate pentru estimare următoarelor societăți:

- S.C. .... S.R.L., CIF ....., str. ...., Videle;

- S.C. .... S.R.L., CIF ....., Gălățeni;

- S.C. .... S.R.L. CIF ....., Gălățeni, societăți comerciale cu activitate similară în aceeași rază teritorială, în perioada 2009 – 2011 și care au cultivat produsele avute în vedere la estimare (grâu, orzoaică, orz, floarea soarelui).

S-a determinat astfel, așa cum reiese din Anexa nr. 39, producțiile medii realizate de cele trei societăți care, comparate cu producțiile realizate de S.C. .... S.R.L., rezultă o diferență de venituri și TVA colectată, după cum urmează:

An 2009:

- orzoaică: diferență: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

- floarea soarelui: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

Total venituri: ..... lei;

Total TVA colectată: ..... lei.

An 2010:

- grâu: diferență: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

- floarea soarelui: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

- orz: diferență: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

Total venituri: ..... lei;

Total TVA colectată: ..... lei.

An 2011:

- grâu: diferență: ..... kg/ha, diferență venituri: ..... lei, diferență TVA: ..... lei;

Total venituri: ..... lei;

Total TVA colectată: ..... lei.



Rezultă astfel, pentru perioada 2009 – 2011 o diferență de venituri neînregistrate în sumă de .... lei, căreia îi corespunde TVA colectată în sumă de ..... lei, care se constituie sumă suplimentară urmare inspecției fiscale.

S-au încălcat prevederile art. 19, alin. 910, art. 126, alin. (1), lit. a) și art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru perioada verificată, ca urmare a inspecției fiscale, TVA colectată se majorează cu suma de ..... lei, iar baza de impozitare se majorează cu suma de ..... lei.

Pentru neachitarea la termenele legale a diferenței TVA, determinată cu ocazia inspecției fiscale în sumă totală de ..... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei în conformitate cu prevederile art. 116, alin. (1), art. 116, alin. (5), art. 119, alin. (1), art. 120, alin. (1) și (7) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Majorările de întârziere s-au calculat pentru perioadele în care agentul economic a înregistrat TVA de plată până la data de .....2013.

Penalități pentru întârziere la plată nu s-au calculat deoarece, în luna ..... 2013 înregistrează TVA de recuperat.

Urmare controlului efectuat, s-a majorat baza de impozitare cu suma de ..... lei, căreia îi revine o obligație fiscală suplimentară de natura TVA de plată în sumă de ..... lei.

### **c) În ceea ce privește deconturile de TVA**

Pe perioada verificată deconturile de TVA au fost depuse de către contribuabil la termenele prevăzute de lege, îndeplinind condițiile prevăzute de art. 156(1) punct 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, datele înscrise în acestea corespund cu datele din evidența contabilă și cu cele din jurnalele de TVA.

d) În ceea ce privește Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare, cod 390 VIES, din verificarea efectuată a rezultat că agentul economic a depus la organul fiscal teritorial Declarația recapitulativă privind livrările/achizițiile/prestările intracomunitare de bunuri și servicii cod 390, aferente perioadei .....2011 – .....2012 la termenele legale, diferențele nefiind semnificative așa cum reiese din raportul comunicat de către compartimentul de schimb internațional de informații anexat (anexa nr. 16).

De asemenea, Declarația cod 394 aferentă perioadei verificate privind livrările și achizițiile la intern de la/la plătitorii de TVA au fost depuse la organul fiscal teritorial.

În urma verificării, neconcordanțele la Declarația cod 394 s-a constatat că agentul economic verificat a declarat corect achizițiile și livrările de bunuri și servicii pe teritoriul național, așa cum reiese din Situația privind neconcordanțele la Declarația cod 394 anexată (anexa nr. 17).

e) Soldul sumei negative a TVA provine în mare parte din achizițiile de bunuri și servicii necesare desfășurării obiectului de activitate: semințe, îngrășăminte chimice, ierbicide, combustibili, piese de schimb și aplicarea taxării inverse pentru livrări de cereale conform art. 160, alin. (2), lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și din efectuarea de investiții la construcția unui spațiu de depozitare a cerealelor în com. ...., jud. Teleorman.

În urma inspecției fiscale situația privind TVA de rambursat este următoarea:

- TVA solicitată la rambursare ..... lei;
- TVA suplimentar la control ..... lei;

- TVA fără drept de rambursare ..... lei;
- TVA rămasă de plată ..... lei.

Situația privind concordanța TVA, precum și TVA cumulată colectată/dedusă pe perioada verificată, este prezentată în Anexa nr. 10.

Referitor la analiza producțiilor agricole obținute în perioada 2007 – 2011, s-au constatat următoarele:

În perioada 2009 – 2011, societatea a desfășurat preponderent activitate de cultivare a cerealelor și plantelor tehnice.

1. Situația structurii și suprafețelor cultivate este prezentată în anexa nr. 11.

Din analiza acesteia s-a constatat că pentru perioada 2008 – 2011, suprafața agricolă aflată în exploatare a avut o evoluție crescătoare de la 577 ha în anul 2009 la 830 ha în 2010 și o evoluție descrescătoare de 739 ha în anul 2011 prin retragerea unor arendatori.

Suprafața exploatată la data raportului de inspecție fiscală se află în extravilanul localității .....

2. Producțiile medii obținute pe fiecare tip de cultură sunt prezentate în anexa nr. 11.

Din analiza producțiilor medii obținute de către contribuabil, comparativ cu datele furnizate de către Direcția Agricolă Județeană Teleorman, conform Adreselor înregistrate la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2009, ..../.....2010, ..../.....2011, ..../.....2012 s-au constatat unele diferențe semnificative, astfel:

An 2009:

- grâu: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Diferența rezultată la produsul grâu este datorată faptului că societatea înființându-se în anul 2008, a preluat suprafețele agricole de la arendatori în primăvara anului 2009 și nu a mai avut posibilitatea ca suprafețele agricole să fie pregătite corespunzător din punct de vedere al lucrărilor agricole și al tratamentelor cu îngrășăminte chimice, insecticide și alte tratamente. Aceste suprafețe agricole nu au fost lucrate, nu au beneficiat de tratamentele corespunzătoare tipului de cultură, acest fapt influențând producțiile anului 2009.

- orzoaică: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Rezultă astfel o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei (15 ha x ..... kg/ha x ..... lei/kg), căreia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de ..... lei și o diferență de TVA de ..... lei.

Total an 2009: venituri neînregistrate: ..... lei;

- impozit profit estimat ..... lei;

- TVA estimat ..... lei.

An 2010:

- grâu: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Rezultă astfel o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei (422 ha x ..... kg/ha x ..... lei/kg), căreia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de ..... lei și o diferență de TVA de ..... lei.

- floarea soarelui: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Rezultă astfel o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei (100 ha x ..... kg/ha x ..... lei/kg), căreia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de ..... lei și o diferență de TVA de ..... lei.

- orz: diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Rezultă astfel o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei (52 ha x ..... kg/ha x ..... lei/kg), căreia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de ..... lei și o diferență de TVA de ..... lei.

Total an 2010: venituri neînregistrate: ..... lei;  
- impozit profit estimat ..... lei;  
- TVA estimat ..... lei.

#### An 2011:

- grâu diferență: ..... kg/ha față de producțiile medii comunicate de D.A.J. Teleorman.

Rezultă astfel o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei (229 ha x ..... kg/ha x ..... lei/kg), căreia îi corespunde o diferență de impozit pe profit de ..... lei și o diferență de TVA de ..... lei.

Total an 2011: venituri neînregistrate: ..... lei;  
- impozit profit estimat ..... lei;  
- TVA estimat ..... lei.

Rezulta astfel în anii agricoli 2009 – 2011 o diferență totală de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei căreia îi corespunde o diferență totală de impozit pe profit estimat de ..... lei și o diferență de TVA estimată de ..... lei.

Diferențele rezultate sunt datorate următorilor factori:

- amplasarea geografică a terenurilor;
- condițiile climaterice specifice fiecărui an agricol;
- dotarea tehnico materială a societății;
- tratamentelor fitosanitare, soiurilor de sămânță utilizată, tehnologia proprie fiecărei culturi.

3. Situația costurilor de producție pe ha pe fiecare tip de cultură este prezentată în anexa nr. 11.

Din analiza acestora s-a constatat că acestea au crescut nesemnificativ, în principal datorită majorării prețurilor de achiziție a îngrășămintelor chimice, carburanților, semințelor, implementarea de tehnologii noi, cheltuielilor cu salariile, etc.

Evoluția cheltuielilor medii pe ha la culturi este următoarea:

\* grâu:

- 2009 – ..... lei/ha;
- 2010 – ..... lei/ha;
- 2011 – ..... lei/ha.

\* floarea soarelui:

- 2009 – ..... lei/ha;
- 2010 – ..... lei/ha;
- 2011 – ..... lei/ha.

4. Situația veniturilor obținute și înregistrate în contul 701 “Venituri din vânzarea produselor finite” este prezentată în anexa nr. 12.

Din analiza acestora s-a constatat o evoluție crescătoare de la an la an, astfel:

- total venituri an 2009 – ..... lei;
- total venituri an 2010 – ..... lei;

- total venituri an 2011 – ..... lei.

Principalii factori care au determinat aceasta evoluție sunt: majorarea suprafețelor exploatate, modificarea structurii culturilor, producțiilor obținute, prețului de livrare a produselor.

Evoluția prețului de vânzare practicat în perioada 2009 – 2011 este prezentat în anexa nr. 12.

5. Situația veniturilor din subvenții urmare fondurilor alocate ca sprijin financiar este prevăzută în anexa nr. 13.

Din analiza acestora s-a constatat că acestea au avut o evoluție proporțională cu suprafețele cultivate, astfel:

- anul 2009 – ..... lei;
- anul 2010 – ..... lei;
- anul 2011 – ..... lei.

6. Din analiza destinației finale a producției realizate și livrate s-a constatat ca acestea s-a realizat către societăți pentru care nu există indicii de a fi introduse în lanțuri de fraudare.

S-au verificat neconcordanțele rezultate ca urmare a derulării tranzacțiilor prin 394 și 390 constatându-se următoarele: destinația finală a producției realizate și vândute, aferente perioadei 2009 – 2011, a fost vândută unor clienți înregistrați în scopuri de TVA, așa cum reiese din Anexa nr. 12.

7. Inventarierea produselor la data de .....2011 este prezentată în anexa nr. 14. Din analiza contului 345 – “Produse finite” privind stocurile de cereale la data .....2011, respectiv la data de .....2012, s-a constatat că agentul economic deține pe stoc cantitatea de ..... kg grâu, echivalentul a ..... lei (anexa nr. 14), aspect care se poate observa și din balanța de verificare la data de .....2011 (anexa nr. 15), în care soldul final debitor al contului 345 – “Produse finite” este de ..... lei, produse valorificate până la data inspecției fiscale parțiale.

Concluzie: urmare celor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală consideră că se impune aplicarea procedurilor de estimare, respectiv estimarea veniturilor aferente anilor anteriori, stabilirea impozitului pe profit aferent și a TVA colectată.

Având în vedere că în perioada 2008 – 2011 contribuabilul a fost verificat din punct de vedere fiscal (inspecție fiscală generală pentru perioada .....2008 – .....2011: RIF F – TR ...../.....2011; inspecție fiscală parțială pentru perioada .....2011 – .....2011: RIF F – TR ...../.....2011) s-a întocmit Decizia de reverificare nr. ...../.....2012 pentru stabilirea obligațiilor fiscale de plată de natura TVA în perioada .....2008 – .....2011 și Decizia de reverificare nr. ...../.....2013 pentru stabilirea obligațiilor fiscale de plată de natura impozitului pe profit în perioada .....2008 – .....2011.

#### **Motiv de fapt:**

Contribuabilul a dedus nelegal TVA în sumă de ..... lei, în baza Facturii nr. ..../.....2012 emisă de S.C. .... S.A. – ..... în valoare totală de ..... lei, din care TVA în sumă de ..... lei, fără a deține exemplarul original.

În luna ..... 2011 și ..... 2012 s-a constatat că agentul economic a acordat drepturile de arendă membrilor arendatori în produse, respectiv “grâu consum”, pentru care a practicat un preț mai mic decât cel practicat pentru vânzările către alți clienți (prețul de piață). Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea

diferenței de preț aferentă, în vederea stabilirii bazei impozabile suplimentare și a TVA de plată aferentă.

Pentru determinarea prețului mediu de piață, organele de inspecție fiscală au avut în vedere trei agenți economici cu obiect de activitate similar (S.C. .... S.R.L., S. AGR. .... SAG și S.C. .... S.R.L.).

În urma analizei producțiilor medii obținute de către contribuabil, comparativ cu datele furnizate de către Direcția Agricolă Județeană Teleorman conform Adreselor înregistrate la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2009, ..../.....2010, ..../.....2011, ..../.....2012 s-au constatat diferențe semnificative. În aceste condiții se impune aplicarea procedurilor de estimare, respectiv estimarea veniturilor aferente perioadei 2009 – 2011 și stabilirea de TVA colectată.

Rezultă astfel, pentru perioada 2009 – 2011 o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei, căreia îi corespunde TVA colectată în sumă de ..... lei, care se constituie sumă suplimentară urmare inspecției fiscale.

### **Temei de drept:**

1. Act normativ O.G. 92/2003 art. 67, alin. (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.

1. Act normativ LG 571/2003 art. 137, alin. (1), lit. e) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din: 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.

1. Act normativ LG 571/2003 art. 19, alin. (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

1. Act normativ LG 571/2003 art. 126, alin. (1), lit. a) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: 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.

1. Act normativ LG 571/2003 art. 137, alin. (1), lit. a) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț.

1. Act normativ O.G. 92/2003 art. 67, alin. (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.

1. Act normativ LG 571/2003 art. 146, alin. (1), lit. b) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții: pentru taxa 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, dar pentru care persoana

impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150, alin. (2) – (6), să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155 sau documentele prevăzute la art. 155<sup>1</sup>, alin. (1).

## **2. Dobânzi/Majorări de întârziere**

### **Constatări fiscale:**

#### **Motiv de fapt:**

Neplata în termenul legal a diferenței stabilite la control.

Temei de drept:

2. Act normativ O.G. 92/2003 art. 119, alin. (1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

2. Act normativ O.G. 92/2003 art. 120, alin. (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

2. Act normativ O.G. 92/2003 art. 120, alin. (7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

2. Act normativ O.G. 92/2003 art. 120, alin. (7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,05 % pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

2. Act normativ O.G. 92/2003 art. 120, alin. (7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

**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.R.L. are domiciliul fiscal în mun. ...., jud. Teleorman, este înregistrată la Registrul Comerțului sub nr. J34/...../2008, se identifică prin C.I.F. .... și are 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 Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman este de a se pronunța cu privire la legalitatea măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală care au stabilit în sarcina petentei obligații fiscale suplimentare reprezentând taxă pe valoarea adăugată în cuantumul contestat.***

***În fapt***, în luna septembrie 2011 s-a constatat că S.C. .... S.R.L. a acordat drepturile de arendă membrilor arendatori, în produse, respectiv „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, 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 pct. 65.2 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G.

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

Pentru produsul „grâu”, petiționara nu a efectuat livrări în luna ..... 2011, iar pentru determinarea prețului mediu de piață, organele de inspecție fiscală au avut în vedere trei agenți economici cu obiect de activitate similar și care își desfășoară activitatea în aceeași rază teritorială (S.C. .... S.R.L., S. AGR. .... SAG și S.C. .... S.R.L.) pentru produsul „grâu” în perioada ..... – ..... 2011.

Urmare solicitărilor efectuate de către D.G.F.P. Teleorman pentru situații similare și înregistrate sub nr. ..../.....2012, S. AGR. .... SAG a comunicat un preț mediu de piață de ..... lei pentru produsul “grâu consum”, cu Adresa înregistrată la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2012 S.C. .... S.R.L. a comunicat un preț mediu de piață practicat de ..... lei, iar cu Adresa nr. ..../.....2012, S.C. .... S.R.L. a comunicat un preț mediu de piață practicat de ..... lei.

S-a determinat astfel, un preț mediu de piață de ..... lei/kg “grâu consum” (..... + ..... + ..... / 3).

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la calculul diferențelor rezultate în urma ajustării prețului mediu de piață pentru produsul “grâu consum”, rezultând astfel o diferență de preț de ..... lei/kg, în urma căreia s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ..... lei și o TVA colectată aferentă în sumă de ..... lei.

De asemenea, în luna septembrie 2012 s-a constatat că S.C. .... S.R.L. a distribuit proprietarilor de teren produse agricole (grâu) – contravaloare arendă conform Facturii nr. ..../.....2012, respectiv grâu în cantitate de ..... kg la un preț de ..... lei/kg, în timp ce pentru alți clienți, respectiv S.C. .... S.R.L. a livrat cu Factura nr. ..../.....2012 produse agricole, respectiv grâu, pentru care a practicat un preț de vânzare de ..... lei/kg.

În conformitate cu prevederile art. 137, alin. (1), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct. 8, alin. (1), lit. b) din H.G. nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea veniturilor obținute din livrarea de produse agricole către proprietarii de terenuri, rezultând o diferență de ..... lei/kg, în urma căreia s-a stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă totală de ..... lei și o TVA colectată aferentă în sumă de ..... lei.

În urma analizei producțiilor medii obținute de S.C. .... S.R.L., comparativ cu datele furnizate de către Direcția Agricolă Județeană Teleorman, conform Adreselor înregistrate la D.G.F.P. Teleorman sub nr. ..../.....2009, ..../.....2010, ..../.....2011 și ..../.....2012 s-au constatat diferențe semnificative, și astfel, organele de inspecție fiscală au aplicat procedurile de estimare, respectiv estimarea veniturilor aferente perioadei 2009 – 2011 și stabilirea de TVA colectată, în conformitate cu prevederile art. 67, alin. (1), (3) și (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Din datele solicitate și transmise D.G.F.P. Teleorman – A.I.F. Teleorman, au fost selectate pentru estimare următoarele societăți comerciale cu activitate similară în aceeași rază teritorială, în perioada 2009 – 2011 și care au cultivat produsele avute în vedere la estimare (grâu, orzoaică, orz, floarea soarelui):

- S.C. .... S.R.L., CIF ....., Str. ...., Videle;
- S.C. .... S.R.L., CIF ....., Găleteni;
- S.C. .... S.R.L., CIF ....., Găleteni.

S-au determinat astfel, producțiile medii realizate de cele trei societăți care, comparate cu producțiile realizate de S.C. .... S.R.L., a rezultat o diferență de venituri și TVA, după cum urmează:

- pentru anul 2009 – total venituri – ..... lei;

- total TVA colectată – ..... lei;
- pentru anul 2010 – total venituri – ..... lei;
- total TVA colectată – ..... lei;
- pentru anul 2011 – total venituri – ..... lei;
- total TVA colectată – ..... lei.

A rezultat astfel, pentru perioada 2009 – 2011 o diferență de venituri neînregistrate în sumă de ..... lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de ..... lei, care s-a constituit sumă suplimentară în urma inspecției fiscale, încălcându-se prevederile art. 19, alin. (1), art. 126, alin. (1), lit. a) și art. 137, alin. (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Cu privire la aspectele menționate la punctul 1) din contestație, în ceea ce privește faptul că Decizia de impunere nr. F – TR ...../.....2013, comunicată societății, nu conține baza de impunere și cuantumul acesteia, organele de revizuire rețin, așa cum reiese din conținutul deciziei, la coloana “Obligație fiscală stabilită suplimentar”, subcoloana “Baza impozabilă” este trecută suma de ..... lei, sumă care a stat la baza determinării obligației fiscale suplimentare de natura TVA în cuantum de ..... lei.

În ceea ce privește faptul că din cuprinsul deciziei de impunere lipsește motivarea în fapt și în drept a acesteia, la punctul 2.2.2 din cuprinsul deciziei de impunere nr. F – TR ...../.....2013 este prezentat “Motivul de fapt” care a stat la stabilirea obligației fiscale suplimentare, organele de soluționare reținând astfel că au fost respectate prevederile art. 43, alin. (2), lit. e) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, în ceea ce privește temeiul de drept, petenta menționează în cererea sa că *“acesta nu e indicat in concreto”*, însă la punctul 2.2.3. “Temeiul de drept” au fost trecute toate articolele, alineatele, literele din cadrul actelor normative în baza cărora au fost stabilite obligații fiscale suplimentare de natura TVA, în sumă de ..... lei și obligații fiscale accesorii (majorări de întârziere/dobânzi) în sumă de ..... lei.

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.

Referitor la afirmația petiționarei potrivit căreia pentru efectuarea unui calcul corect și pentru stabilirea unei baze de impunere corectă organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să solicite la toate societățile cu activitate în acest domeniu producția medie pe hectar din aceeași zonă, organele de soluționare rețin faptul că nu există un text de lege care prevede în mod expres acest lucru, organul fiscal fiind îndreptățit să aibă în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare, obținute din diverse surse, însă nu se precizează în clar un număr definit de societăți pentru culegerea de informații; deci pe cale de consecință, organul fiscal este îndreptățit să solicite și să culeagă informații de la un număr de contribuabili cuprins într-o marjă suficient de mare, așa încât să-i poată permite să-și fundamenteze în clar propria convingere pe date concrete.

De asemenea, nu poate fi reținut ca favorabil nici argumentul petiționarei potrivit căruia: *“nu putem cunoaște, dacă nu cumva aceste societăți au cea mai mare producție, cu atât mai mult cu cât terenurile societății nu au fost lucrate o lungă perioadă de timp, astfel încât nu putem compara producția noastră din primii ani cu alte societăți care lucrează pamântul de o perioadă mult mai lungă”* întrucât, așa cum prevede legislația în vigoare, organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să identifice acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, ori petenta nu aduce argumente suficiente care să combată cele stabilite de organele de inspecție fiscală.



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 (M.O. nr. 380/31.05.2011), cu modificările și completările introduse prin O.P. A.N.A.F. nr. 378/2013 (M.O. nr. 199/09.04.2013), 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. 11

*Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

(1) *La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*

[...]

ART. 19

*Reguli generale*

(1) *Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.*

[...]

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.*

[...]

\* 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 ...../.....2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Teleorman, în cazul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control în cuantumul contestat de ..... lei.

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

**2. În ceea ce privește accesoriile în sumă de ..... lei aferente debitului reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de ..... lei**

***Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Teleorman, este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriile în***

**cauză, în condițiile în care nu a achitat la termen debitul reprezentând taxă pe valoarea adăugată.**

**În fapt**, organele de revizuire rețin că stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina petiționarei a fost reținut ca fiind datorat debitul de natura taxei pe valoarea adăugată, acesta datorează și majorările de întârziere, calculate de inspectorii fiscali.

Principiul de drept **accessorim sequitur principale** își găsește de asemenea aplicabilitatea în speța de față.

**În drept**, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale:

\* O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 119

*Dispoziții generale privind majorări de întârziere*

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

ART. 120

*Majorări de întârziere*

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

[...]

Începând cu data de 01.07.2010, potrivit O.U.G. nr. 39/2010, pentru modificarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, sunt aplicabile prevederile art. 120, alin. (7), potrivit cărora:

[...]

ART. 120

*Dobânzi*

[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

[...]

Începând cu data de 01.10.2010, potrivit O.U.G. nr. 88/2010 pentru modificarea și completarea O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, sunt aplicabile prevederile art. 120, alin. (7), potrivit cărora:

[...]

ART. 120

*Dobânzi*

[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

[...]

În conformitate cu prevederile art. 120<sup>1</sup> (introdus de O.U.G. nr. 39/2010 care modifică O.G. nr. 92/2003), cu aplicabilitate începând din 01.07.2010:

[...]

ART. 120<sup>1</sup>

*Penalități de întârziere*

(1) *Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.*

(2) *Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:*

a) *dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;*

b) *dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;*

c) *după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.*

(3) *Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.*

[...]

Luând în considerare și analizând actele existente la dosarul cauzei depuse de organele de inspecție fiscală și petentă, organele de soluționare rețin că acest capăt de cerere, respectiv **suma în quantum total de ..... lei, reprezentând accesorii** aferente unui **debit în sumă de ..... lei – taxă pe valoarea adăugată, urmează a fi respins ca neîntemeiat.**

\*

\*       \*

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.R.L. cu sediul social în mun. ...., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de ..... lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.**

**Art. 2. Respingerea contestației** formulată de S.C. .... S.R.L. cu sediul social în mun. ...., jud. Teleorman **ca neîntemeiată pentru suma în quantum total de .... lei**, reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

**Art. 3.** Prezenta decizie a fost redactată în 5 (cinci) exemplare toate cu valoare de original comunicate celor interesați.

**Art. 4.** Prezenta decizie poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ în termen de 6 luni de la data comunicării.

**Art. 5.** Biroul Soluționare Contestații va duce la îndeplinire prevederile prezentei decizii.

.....,

Director Executiv