



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agentia Nationala de
Administrare Fiscala**

**Directia Generala a Finantelor
Publice a judetului Timis
Biroul Solutionare contestatii**



Str. Gheorghe Lazar, Nr. 9B
Timiooara
Tel: 0256 499334
Fax: 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
nr. inreg. ANSPDCP: 759

DECIZIA nr.1210/263/27.06.2011

privind solutionarea contestatiei formulate de catre
***** inregistrata la DGFP Timis sub nr.

Biroul solutionare contestatii din cadrul
DGFP Timis a fost sesizat de catre Activitatea de inspectie fiscala cu adresa
nr.5403/10.05.2011cu privire la contestatia formulata de catre
***** inregistrata la DGFP Timis sub nr.
*****.

***** are sediul in
*****, cod unic de inregistrare
***** si este inregistrata la ORC Timis - Legea
nr. *****.

Contestatia s-a formulat impotriva masurilor inscrise in
Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de
inspectia fiscala *****, este autentificata cu
semnatura si stampila reprezentantului legal al societatii contestatoare.

Contestatia a fost formulata in termenul legal
prevazut la art. 207 alin. 1 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX.

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost
intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003
republicata, titlul IX privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva
masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele
Ministerului Finantelor Publice; DGFP Timis prin Biroul solutionare contestatii

este competenta sa solutioneze contestatia.

I. Petenta contesta constatarea organelor de inspectie fiscala adica faptul ca s-a evidentiat in contabilitate in soldul contului 408 (furnizori-facturi nesosite la 31.12.2010) lucrarile executate de diversi prestatori interni si bunuri achizitionate de la furnizori platitori de TVA in suma de 363322 lei din care nefacturate pana la terminarea controlului in suma de 124615 lei; se sustine ca s-au incalcat prevederile art. 151(2) din Legea nr.5 71/2003 modificata; s-a calculat TVA in suma de 24119 lei ce trebuie platita de catre***** plus dobanzi si penalitati de 3617 lei.

Motivele pentru care se contesta cele afirmate de catre organele de inspectie fiscala sunt urmatoarele:

-potrivit jurisprudentei existente la nivelul Curtii de Justitie a Uniunii Europene, principiul securitatii juridice mai este cunoscut ca principiul certitudinii juridice care consta in faptul ca certitudinea ca aplicare a legii intr-o anumita situatie sa fie previzibila, legea sa fie usor de stabilit, destinatarii ei sa aiba siguranta ca se aplica o anumita prevedere legala si nu alta ce va fi interpretata in mod unitar. O lege care nu a ajuns la cunostinta destinatarilor nu poate fi aplicata si nici nu poate retroactiva.

Principiul proportionalitatii este formulat in sensul ca masurile care se iau nu trebuie sa depaseasca obiectul propus. Atunci cand exista posibilitatea de a alege intre doua sau mai multe masuri sa fie aleasa cea care aduce atingerile cele mai mici iar contestatoarea considera ca organele fiscale nu au tinut seama de aceste principii de drept la nivel european.

Odata cu aderarea Romaniei la UE, un principiu fundamental incident inclusiv in materie fiscala este cel al prioritatii dreptului comunitar fata de dreptul national.

***** a primit si a prezentat organelor de inspectie fiscala factura nr.006/01.03.2011 emisa de***** DENTA (suma 18987 lei) si factura nr.0005/01.03.2011 emisa de***** (suma de 82254 lei). Cu toate acestea, organul fiscal nu a luat in considerare aceste documente, incalcandu-se principiul proportionalitatii si al buneii-credinte (art.6,7 si 12 C.proc.fiscala).

Potrivit Jurisprudentei CJCE si corespondentei intre Titlul VI TVA din Codul Fiscal si Directiva TVA 112/2006 se observa ca echivalentul articolului 151(2) din Legea nr.571/2003 il reprezinta articolul 205 (fostul articol 21(3)) din directiva conform caruia: in situatiile prevazute la articolele 193-200 si articolele 202, 203, 204 si 204, statele membre pot prevedea ca o alta persoana decat persoana obligata la plata TVA sa fie tinuta raspunzatoare in mod solidar pentru plata TVA.

In fapt prevederea de la articolul 151(2) instituie potrivit transpunerii directivei o raspundere solidara.

Potrivit jurisprudentei existente la nivelul Curtii de Justitie a Uniunii Europene, respectiv cauza C-384/2004-Federation of technological Industries si altii- rezulta ca la Articolul 21(3) din Directiva sasea trebuie interpretat ca permitand unui stat membru sa legifereze in sensul ca o persoana impozabila, beneficiara a unei livrari de bunuri/prestari de servicii stia sau avea motive rezonabile sa suspecteze ca TVA datorabil pentru aceasta operatiune impozabila sau pentru orice alta operatiune anterioara sau subsecventa nu va fi platita, poate fi considerata raspunzatoare individual si in solidar cu persoana obligata la plata taxei. Totusi, asemenea masuri pot fi adoptate doar cu respectarea principiilor comunitare ale securitatii juridice si proportionalitatii.

In spiritul principiului buneii-credinte ce guverneaza relatiile dintre contribuabili si organele fiscale (articolul 12 din Codul de procedura fiscala), a articolelor 6 si 7 din Codul de procedura fiscala organul fiscal ar fi trebuit sa ia in considerare toate documentele si explicatiile oferite de reprezentatii contribuabilului.

Odata cu aderarea Romaniei la UE, un principiu fundamental incident inclusiv in materie fiscala este **principiul prioritatii dreptului comunitar fata de dreptul national**, in acest sens sta marturie decizia Curtii de Justitie a Uniunii Europene in cauza C-6/64 Costa vs Enel, prevederile art. 1 aliniatul 4 din Codul Fiscal, Tratatul de aderare la UE, art. 148 aliniatul 2 din Constitutia Romaniei etc.

Avand in vedere cele expuse anterior, ***** nu a avut nici macar un motiv rezonabil sa suspecteze ca TVA datorat pentru tranzactiile efectuate cu societatiile mai sus amintite nu ar fi platit catre furnizorii amintiti mai sus, cu atat mai mult cu cat pentru doi dintre furnizori facturarea a avut loc inainte de inceperea inspectiei fiscale. Daca s-ar merge dupa logica organului de control, s-ar ajunge in situatia in care pentru o tranzactie nefacturata organul fiscal ar percepe o data accesorii la beneficiar si apoi in momentul facturarii la furnizor, ceea ce ar fi de a dreptul ilar, fiind in contradictie cu principiile comunitare pe linia TVA.

In motivarea in fapt nr.7 din Raportul de Inspectie Fiscala, organele de control constata ca***** a realizat in anul 2009 productii medii la soia de 506 kg/ha si la porumb consum de 2101 kg/ha fata de productia medie pe tara de 1726 kg/ha la soia si 3406 kg/ha la porumb consum, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei, afisate pe pagina de internet al M.A.D.R.

La fel, pentru anul 2010 se exemplifica ca***** a obtinut productii medii la cultura de soia de 1664 kg/ha si la cultura de floarea-soarelui consum de 944 kg/ha, fata de producția medie pe tara de 2294 kg/ha la soia si de 1634 kg/ha floarea-soarelui consum stabilite prin Darea de seama Statistica A.G.R., afisate pe pagina de internet a M.A.D.R.

Se mai arata de catre organele fiscale de control ca aceste culturi nu au fost cuprinse in zone calamitate stabilite prin hotarari guvernamentale, nefiind venituri evidentiuate din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata.

Pentru aceasta motivatie, organele fiscale de control ajung la concluzia ca ***** trebuie sa plateasca TVA in suma de 129245 lei plus 36519 lei penalitati si dobanzi.

In viziunea inspectiei fiscale nerealizarea productiei agricole constituie lipsa in gestiune.

Societatea contestatoare arata ca nu poate fi de acord in nici un fel cu acest punct de vedere. Nu poate fi considerata lipsa in gestiune o productie agricola nerealizata ce numai intr-o ipoteza greu de gandit in mod logic s-ar fi putut realiza.

Dupa cum bine se stie, pentru realizarea unor productii agricole ridicate la ha este necesara o fertilizare care sa asigure conditii optime in dezvoltarea plantelor. Or, in conditiile economico-financiare in care preturile ingrasamintelor, erbicidelor etc. sunt tot mai mari, este imposibil ca unitatea, care se autofinanteaza sa poata cumpara cantitatile optime de azotat, fosfor etc. necesare sa fie administrate / ha de porumb, grau, soia etc.

Nu se poate accepta punctul de vedere al organelor de control ca nerealizarea productiei culturii de soia si porumb consum, fara a fi justificata prin calamitati naturale se asimileaza cu o lipsa in gestiune (conf.art.11 alin. 1 din Legea 571/2003, cu modificarile ulterioare).

Totodata, organele fiscale asimileaza pe undeva unitatea verificata cu anumite firme care nu au evidenta, lucru ce nu poate avea nici un fel de justificare.

Este de remarcat faptul ca potrivit art. 11 alin. 1 din Codul Fiscal „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

Societatea considera ca modul concret de redactare al alin. 1 al art. 11 este deficitar, nu se indica un minim de criterii legale, pe baza carora fiscul dar si contribuabilul sa purceada la neluarea in considerare a unei tranzactii ce nu are scop economic sau sa reincadreze forma unei tranzactii.

Notiunea de tranzactie, consacrata de dreptul civil, constituie un contract scris prin care partile termina un proces inceput sau preintampina un proces ce poate sa se nasca.

In astfel de situatie se pune intrebarea, cum poate organul de control sa considere ca si tranzactie (contract scris intre doua parti), nerealizarea unei productii comparabile cu productia medie pe tara la culturile mai sus mentionate?

In mod evident, asimilarea nerealizarii productiilor la culturile amintite cu o lipsa in gestiune, conform sustinerii organelor de control fiscale,

este de natura a crea o prezumtie de sustragere a unor bunuri ce ipotetic ar fi existat in unitate, un fapt grav, din moment ce se cunoaste ca determinarea unor lipsuri in gestiune se incadreaza in prevederi legale legate de inventariere (OMF nr. 1753/2004 si OMF nr.2861/2009).

Dreptul de apreciere se considera ca nu este discretionar, ci se bazeaza pe principiul rezonabilitatii si proportionalitatii (C. proc.fiscala adnotat Ed.Rosseti, 2006, pag.36). Aprecierile organului fiscal trebuie sa fie aprobate, potrivit legii si sa evite abordarile parțiale incomplete ale situatiei de fapt.

Potrivit H.G. nr. 1050/2004 privind NM de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedure fiscala, pct.65.1 dat in aplicarea art.67 rezulta ca :

Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

a.contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere

b.contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala

c.contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscala

d.cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.

In aceste conditii, se pune intrebarea legitima care din cele patru situatii mentionate anterior au fost avute in vederea organelor fiscale in demersul lor privind efectuarea estimarii bazei de impunere, devreme ce societatea nu s-a aflat in nici una din situatiile mentionate anterior?

Lipsa mentiunii legata de solutionarea cauzei C-3 84/2004-Federation Technological Industries si altii, lipseste societatea de argumente solide referitoare la modul de interpretare oficiala a prevederilor articolului 151 (2) din Codul Fiscal(la motivarea in fapt 5), iar lipsa referintei la pct.65.1 dat in aplicarea art.67 din H.G. nr. 1050/2004 ne lipseste de argumente solide referitoare la lipsa de legalitate a organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste apelarea la estimarea bazei de impunere.

Referitor la afirmatia organelor fiscale cum ca ***** nu a beneficiat de venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu Legea nr.381/2002, si zona cu suprafetele cultivate nu era cuprinsa intr-o arie calamitata printr-o Hot.de Guvern, se face precizarea ca pentru a putea beneficia de prevederile Legii nr.381/2002, potrivit art.5 din legea mentionata, ar fi trebuit ca unitatea sa isi fi asigurat culturile agricole, ori aceasta s-a confruntat in permanenta cu dificultati financiare.

De altfel, la obtinerea unor productii agricole bune concura mai multi factori conditii pedoclimatice bune, fertilizari optime, rotatii de culturi etc. nu in ultimul rand a unei finantari corespunzatoare si la timp.

Pentru toate aceste motive expuse societatea contestatoare solicita sa se admita contestatia si sa fie exonerata de plata sumelor mentionate mai sus.

II. In Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.***** consemneaza ca in contabilitatea***** se afla evidentiata in contul 408 (furnizori — facturi nesosite) lucrarile executate de diversi prestatori interni, precum si marfuri intrate in gestiune, la care se adauga si o factura proforma privind cotizatie anuala la asociatia MSEM, pentru care nu s-au primit facturi de la furnizorii respectivi.

Valoarea lucrarilor nefacturate de prestatori si a bunurilor achizitionate existente pe sold la 31.12.2010 sunt de 363.322 lei.

Pana la sfarsitul controlului s-au primit facturi de la furnizorii existenti pe sold la 31.12.2010, mai putin de la ***** jud.Timis, platitoare TVA RO 20984539, cu valoarea de 23.374 lei inclusiv TVA, ***** , jud. Timis, platitoare TVA RO 26150508, cu valoarea de 18.987 lei inclusiv TVA, ***** , jud. Timis, platitoare TVA RO 26140121, cu valoarea de 82.254 lei inclusiv TVA.

Valoarea totala a lucrarilor executate si bunurilor primite existente pe sold la 31.12.2010 mai putin factura proforma privind cotizatie anuala, si nefacturate pana la sfarsitul controlului este de 124.615 lei.

***** nu a efectuat plati catre furnizorii respectivi pentru achizitiile de bunuri si prestatiile efectuate .

Potrivit art. 151^{A2} din Legea nr.571/2003 modificata

(1) Beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei, in situatia in care persoana obligata la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1), daca factura prevazuta la art. 155 alin. (5):

a) nu este emisa;

Astfel s-a calculat de catre organele de control TVA colectat la valoarea lucrarilor si bunurilor nefacturate de furnizori si existente pe sold la 31.12.2010 rezultand TVA colectata si de plata suplimentara in suma de 24.119 (124.615 *24/124) lei, avand in vedere ca beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei.

Referitor la cultura de soia si porumb de consum realizata in anul 2009 se precizeaza ca din evidenta primara a ***** si a situatiilor privind suprafetele cultivate precum si productiile medii pe ha, rezulta ca in anul 2009 s-au cultivat si recoltat cereale de tip soia de pe o suprafata de 18 ha si porumb consum de pe o suprafata de 169 ha. Productia

totala de soia obtinuta in anul 2009 este de 9.100 kg iar de porumb consum de 355.000 kg, fiind evidentiata cantitativ in fise de magazie a culturilor respective precum si valoric in contabilitatea societatii, rezultand o productie medie de 506 kg/ha la soia si de 2.101 kg/ha la porumb consum.

Analizand sursa de date afisata pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, date care sunt prelucrate de catre Institutul National de Statistica al Romaniei, se constata ca productia medie la ha de soia in anul 2009 este de 1.726 kg/ha, iar productia medie la ha de porumb consum in anul 2009 este de 3.406 kg/ha.

***** a inregistrat o productie mai mica de soia decat productia medie pe tara cu cantitatea de 1.220 kg/ha iar la porumb consum o productie mai mica cu 1.305 kg/ha .

S-a luat Nota explicativa directorului ***** in care acesta explica urmatoarele :

„ ***** este o institutie publica cu autofinantare ca orice unitate care activeaza in acest domeniu, rezultatele, inclusiv productiile depind in mare masura de posibilitatile de finantare.

Avand in vedere ca peste 50% din suprafata cultivata este ocupata de cultura graului destinat semintei, este necesar in procesul de productie si cultivarea altor culturi care sa asigure o rotatie corespunzatoare stiut fiind faptul ca graul pentru samanta nu se cultiva in monocultura pentru a se evita impurificarea.

In legatura cu productiile obtinute in afara de soiuri si hibrizi sunt foarte importante conditiile pedoclimatice si nivelul de fertilizare aplicat.

Pornind de la aceasta, pentru realizarea unei productii de 4.000 kg/ha porumb este necesara fertilizarea cu 90-120 kg/ha sat-azot, 40-80 kg/ha s.a. P₂O₅ si 60-100 kg/ha K₂O s.a.

La floarea soarelui este necesara o fertilizare cu 70-95 kg/ha s.a. N, 80-120 kg/ha s.a. P₂O₅ si 60-100 kg/ha s.a. K₂O pentru realizarea unei productii de 2.500 kg/ha.

La cultura de soia este necesara o fertilizare de 50-70 kg/ha s.a. N, 50-100 kg/ha s.a. pentru obtinerea unei productii medii de 2.000 kg/ha.

In ultimii ani la ***** s-au administrat cantitati minime de ingrasaminte si in general fertilizarile au fost cu ingrasaminte pe baza de azot.

In cursul anului 2010, la cultura de soia s-au administrat 11 kg N s.a. si 45 kg P₂O₅ s.a.

Acelasi nivel de fertilizare a fost realizat si la cultura de floarea soarelui pentru ulei. La floarea soarelui s-a cultivat un hibrid clasic si trei hibrizi rezistenti la aplicarea de Pulsar si Expres. Pe langa fertilizarea

insuficienta un alt factor care a influentat productia de floarea soarelui au fost si conditiile climatice.

La hibridul Lv.338 unde nu s-a mai putut erbicida pe vegetatie fiind un hibrid clasic s-a obtinut o productie de 437 kg/ha, aceasta din cauza precipitatiilor excesive care au dus la cresterea necontrolata a buruienilor si la baltirea pe 35% din suprafata, ceea ce a provocat sufocarea plantelor.

La hibrizii Imeria, PR64E83 si Alego productiile au fost de 1.714 kg/ha, 1.680 kg/ha si 1.063 kg/ha. La ultimul productia fiind influentata de o suprafata de 25 ha care a fost semanata tarziu (iunie) urmarindu-se influenta intarzierii semanatului asupra productiei.

In afara de acesti hibridi a fost cultivata o suprafata de 70 ha cu soiul Iregi care este un soi pentru pasari nu pentru productie de ulei. Destinatia a fost samanta, productia obtinuta 306 kg/ha.

Productia medie la floarea soarelui pentru ulei a fost de 1.061 kg/ha, sub media pe tara dar tinand cont de conditiile climatice si nivelul de fertilizare este explicabila. La soia, desi nivelul de fertilizare a fost necorespunzator datorita lipsei finantarii, productia putea trece de 2.000 kg/ha daca nu ar fi fost ploile din timpul perioadei de recoltare, intarzierea ducand la scuturarea unei parti din productie.

In 2009 porumbul a fost in totalitate nefertilizat.

Societatea mai pune la dispozitia controlului un Proces verbal de constatare si evaluare a pagubelor la culturile agricole de grau si orz aferente anului 2009, fara a se referi la culturile de soia si porumb in care s-au inregistrat productii mai mici la ha fata de productia medie pe tara.

Din explicatiile date de directorul ***** si din documentele puse la dispozitie de societate rezulta ca zona in care s-a realizat culturile de soia si porumb de consum nu au fost cuprinse ca si zone calamitate prin Hotarari Guvernamentale, si nici nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 2 si 17 din Legea 381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultura.

Potrivit art. 2 din Legea 381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultura

(1) Fenomenele naturale si bolile care genereaza calamitati naturale sunt: seceta excesiva, persistenta in timp si care afecteaza terenurile neirigate, inundatiile din revarsari de rauri sau de alte ape curgatoare si ruperi de baraje, ploile abundente si de durata, temperaturile excesiv de scazute, sub limita biologica de rezistenta a plantelor, stratul gros de zapada care produce pagube in sectorul vegetal si animal, topirea brusca a zapezilor care provoaca inundatii, revarsari de rauri si baltiri, uraganul, precum si alte dezastre si catastrofe produse pe areale extinse.

(2) Nominalizarea si incadrarea in categoria bolilor care genereaza calamitati naturale la plante si animale se realizeaza de Ministerul Agriculturii, Alimentatiei si Padurilor.

Art. 17 Persoanele fizice sau juridice beneficiaza de prevederile prezentei legi daca au fost afectate de fenomenele naturale si bolile prevazute la art. 2 si se afla in zona calamitata, declarata prin hotarare a Guvernului, si au culturile, plantatiile, animalele, pasarile, familiile de albine sau pestii asigurate prin societati de asigurare.

Nerealizarea productiei culturii de soia si porumb consum fara a fi justificata prin calamitati naturale, se asimileaza cu o lipsa din gestiune conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare.

Art. 11(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Avand in vedere starea de fapt constatata mai sus, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, conform caruia sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata bunurile constatate lipsa in gestiune.

In speta nu sunt aplicabile exceptiile prevazute de art.128 alin. (8)lit. a) si lit. b) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare coroborate cu cele de la punctul 10 si 11 din Titlul VI din Normele de aplicare a Codului Fiscal, aprobate prin HG nr.44/2004 cu modificarile ulterioare, tinand cont de faptul ca societatea nu face dovada precum ca suprafetele cultivate cu soia si porumb consum sunt cuprinse in zone de calamitate declarate prin Hotarari Guvernamentale, si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu prevederile art. 2 si 17 din Legea 381/2002 privind acordarea despagubirilor in caz de calamitati naturale in agricultura.

Avand in vedere prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare, art. 6, art. 7 alin. 2. si art. 67 din OG 92/2003 modificata, organele de control au procedat la estimarea bazei de impunere a TVA colectat, lund in considerare datele cu privire la productia medie de soia si porumb consum, precum si pretul mediu de piata al tranzactiei realizate pe tara, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei si afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale.

Din datele publicate rezulta ca pretul mediu pe piata interna pentru 1 kg de soia pentru anul 2009 este de 0,96 lei, iar pentru porumb de consum pretul este de 0,67 lei.

Valoarea productiei de soia estimata stabilita suplimentar este de 21.082 lei (1.220 kg*18 ha*0,96 lei/ kg). Valoarea productiei estimata la

porumb de consum stabilita suplimentar este de 147.765 lei (1.305 kg* 169 ha*0,67 lei/ kg).

Valoarea productiei totale estimate stabilite suplimentar pe anul 2009 este de 168.847 lei.

Pentru anul 2009 organele de control au luat ca perioada in vederea estimarii bazei de impunere pentru calculul TVA colectata luna octombrie 2009, ca urmare a faptului ca perioada de sfarsit a recoltari este luna octombrie 2009.

Astfel baza de impunere stabilita suplimentar este de 168.847 lei, rezultand TVA colectata suplimentar in suma de 32.080 lei (168.847* 19%) lei.

Referitor la cultura de floarea soarelui consum si soia consum realizata in anul 2010 se precizeaza ca din evidenta primara a ***** si a situatiilor privind suprafetele cultivate precum si productiile medii pe ha, rezulta ca in anul 2010 s-au cultivat si recoltat cereale de tip soia de pe o suprafata de 70 ha si floarea soarelui consum de pe o suprafata de 427ha. Productia totala de soia obtinuta in anul 2010 este de 116.500 kg, iar de floarea soarelui consum 403.200 kg, fiind evidentiata cantitativ in fise de magazie a culturilor respective precum si valoric in contabilitatea societatii, rezultand o productie medie de 1.664 kg/ha la soia si de 944 kg/ha la floarea soarelui consum.

Analizand sursa de date din Darea de seama Statistica AGR, afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rural, date care sunt prelucrate de catre Ministerul Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, se constata ca productia medie la ha de soia in anul 2010 este de 2.294 kg/ha iar productia medie la ha de floarea soarelui consum in anul 2010 este de 1.634 kg/ha.

Asadar ***** inregistreaza o productie mai mica de soia decat productia medie pe tara cu cantitatea de 630 kg/ha, iar la floarea soarelui consum cu o productie mai mica cu 690 kg/ha .

Fata de explicatiile date si de documentele prezentate rezulta ca zona in care s-au realizat culturile de soia si floarea soarelui de consum nu au fost cuprinse ca si zone calamitate declarate prin Hotarari Guvernamentale, nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru calamitati pentru a acoperi productia nerealizata.

Potrivit art. 4 din ORDONANTA nr. 14 din 29 ianuarie 2010 privind masuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producatorilor agricoli, incepind cu anul 2010

ART. 4 Guvernul este abilitat sa acorde forme de ajutor de stat permise conform art. 1 in urmatoarele domenii:

- d) remedierea daunelor provocate de catastrofe naturale sau evenimente exceptionale;

e)compensarea producatorilor agricoli pentru pierderile cauzate de conditii climatice nefavorabile;

f)combaterea bolilor la animale si plante;

ART. 6 Ajutoarele de stat care pot fi acordate din cele prevazute la art. 4 si suma totala alocata fiecarei forme de ajutor de stat se aproba anual prin hotarare a Guvernului, care va fi comunicata Comisiei Europene prin Raportul anual.

ART. 10 Guvernul este abilitat sa acorde forme de ajutor de stat permise conform art. 7 in urmatoarele domenii:

b)despagubiri privind bolile plantelor si infestarilor parazitare ale acestora;

c)despagubiri privind pierderile cauzate de fenomenele meteorologice nefavorabile;

d)plata primelor de asigurare;

ART. 11(2) Ajutoarele de stat care pot fi acordate din cele prevazute la art. 10 si suma totala alocata fiecarei forme de ajutor de stat se aproba anual prin hotarare a Guvernului, care va fi comunicata Comisiei Europene prin Raportul anual, in baza <LLNK 832004R0794 41>art. 6 din Regulamentul (CE) nr. 794/2004 al Comisiei.

Nerealizarea productiei culturii de soia si floarea soarelui consum fara a fi justificata prin calamitati naturale, se asimileaza cu o lipsa din gestiune si conform art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile ulterioare

ART. 11(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

Avand in vedere starea de fapt constatata mai sus, sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit. d) din Legea nr. 571/2003.

III. Avand in vedere constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei si prevederile legale in vigoare in perioada verificata, biroul solutionare contestatii este competent sa se pronunte asupra legalitatii constatarilor inscrise in Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.***** pentru sumele contestate de societatea petenta.

Ca urmare a verificarii evidentei contabile organele de inspectie fiscala au constatat ca in contabilitatea ***** se afla evidentiata in contul 408 (furnizori — facturi nesoite) lucrarile executate de diversi prestatori interni, precum si marfuri intrate in gestiune, la care se adauga si o factura proforma privind cotizatie anuala la asociatia MSEM, pentru care nu s-au primit facturi de la furnizorii respectivi.

Valoarea lucrarilor nefacturate de prestatori si a bunurilor achizitionate existente pe sold la 31.12.2010 sunt de 363.322 lei.

Pana la sfarsitul controlului s-au primit facturi de la furnizorii existenti pe sold la 31.12.2010, mai putin de la ***** jud.Timis, platitoare TVA RO 20984539, cu valoarea de 23.374 lei inclusiv TVA, *****, jud. Timis, platitoare TVA RO 26150508, cu valoarea de 18.987 lei inclusiv TVA, *****, jud. Timis, platitoare TVA RO 26140121, cu valoarea de 82.254 lei inclusiv TVA.

Valoarea totala a lucrarilor executate si bunurilor primite existente pe sold la 31.12.2010 mai putin factura proforma privind cotizatie anuala, si nefacturate pana la sfarsitul controlului este de 124.615 lei si s-a calculat TVA colectata in suma de 24.119 lei, avand in vedere ca beneficiarul este tinut raspunzator individual si solidar pentru plata taxei.

In contestatia formulata ***** arata ca a primit si a prezentat organelor de inspectie fiscala factura nr.006/01.03.2011 emisa de ***** DENTA (suma 18987 lei) si factura nr.0005/01.03.2011 emisa de ***** (suma de 82254 lei). Cu toate acestea, organul fiscal nu a luat in considerare aceste documente, incalcandu-se principiul proportionalitatii si al buneii-credinte (art.6,7 si 12 C.proc.fiscala).

Organul de solutionare competent precizeaza ca organul fiscal nu a luat in considerare aceste documente deoarece:

- facturile despre care societatea contestatoare face vorbire si care sunt prezentate ca argumente pentru solutionarea favorabila a contestatiei pentru acest capat de cerere sunt emise in afara perioadei verificate, adica in data de 1.03.2011 in situatia in care perioada verificata a cuprins intervalul 1.01.2006-31.12.2010

- documentele care sunt intocmite in afara perioadei verificate se pot considera ca fiind legal intocmite perioadei careia ii apartin, in speta supusa analizei acest facturi apartin perioadei de dupa data de 31.12.2010.

Avand in vedere ca principiile contabilitatii sunt valabil aplicabile pentru societatile comerciale oricare este forma de proprietate este legal sa se aprecieze ca organul de inspectie fiscala nu avea dreptul sa includa in constatarile efectuate documente care apartin perioadei ce excede perioadei verificate iat potrivit art. 151^A2 din Legea nr.571/2003 modificata

(1) Beneficiarul este tinut raspunzator individual si in solidar pentru plata taxei, in situatia in care persoana obligata la plata taxei este furnizorul sau prestatorul, conform art. 150 alin. (1), daca factura prevazuta la art. 155 alin. (5):

- a) nu este emisa;

drept pentru care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere, adica pentru TVA colectata in suma de 24.119 lei si dobinzi si penalitati de intirziere in suma de 3.617 lei.

Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.***** reese ca ***** a realizat in anul 2009 productii medii la soia de 506 kg/ha si la porumb consum de 2.101 kg/ha fata de productia medie pe tara de 1.726 kg/ha la soia si de 3.406 kg/ha la porumb consum, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si dezvoltarii Rurale.

***** a realizat in anul 2010 productii medii la soia de 1.664 kg/ha si la cultura de floarea soarelui consum de 944 kg/ha fata de productia medie pe tara de 2.294 kg/ha la soia si de 1.634 kg/ha la floarea soarelui consum, stabilite de catre Institutul National de Statistica al Romaniei afisate pe pagina de internet al Ministerului Agriculturii si dezvoltarii Rurale.

Culturile nu au fost cuprinse in zone calamitate stabilite prin HG, nu au fost suprafete distruse si nu au fost evidentiata venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata si s-a stabilit o diferenta estimata stabilita suplimentar pe anul 2009 in cantitate de 21.960 kg(1.220 kg x 18 ha) la soia si de 220.545 kg(1.305 kg x 169 ha) la porumb de consum iar valoarea productiei totale estimate stabilite suplimentar pe anul 2009 este 168.847 lei.

Valoarea productiei totale de soia estimata stabilita suplimentar pe anul 2010 este de 54.243 lei (630 kg x 70 ha x 1,23 lei/kg) iar valoarea productiei estimata la floarea soarelui de consum stabilita suplimentar este de 350.610 lei (690 kg x 427 ha x 1,19 lei/kg iar valoarea productiei estimate stabilita suplimentar pe anul 2010 este de 404.853 lei.

Baza de impunere totala stabilita suplimentar este de 573.700 lei (168.847 + 404.853) cu TVA colectata suplimentar in suma de 129.245 lei (32.080+97.165) iar dobinzile si penalitatile de intirziere sunt calculate de organul de inspectie fiscala , fiind in total in suma de 136.033lei.

Prin contestatia depusa societatea contestatoare contesta TVA in suma de 129.245 lei si accesorii in suma de 36.519 lei aducind urmatoarele argumente :

In viziunea inspectiei fiscale nerealizarea productiei agricole constituie lipsa in gestiune.

Societatea contestatoare arata ca nu poate fi de acord in nici un fel cu acest punct de vedere. Nu poate fi considerata lipsa in gestiune o productie agricola nerealizata ce numai intr-o ipoteza greu de gandit in mod logic s-ar fi putut realiza.

Pentru realizarea unor productii agricole ridicate la ha este necesara o fertilizare care sa asigure conditii optime in dezvoltarea plantelor. Or, in conditiile economico-financiare in care preturile ingrasamintelor, erbicidelor etc. sunt tot mai mari, este imposibil ca unitatea, care se autofinanteaza sa poata cumpara cantitatile optime de azotat, fosfor etc. necesare sa fie administrate / ha de porumb, grau, soia etc.

Nu se poate accepta punctul de vedere al organelor de control ca nerealizarea productiei culturii de soia si porumb consum, fara a fi justificata prin calamitati naturale se asimileaza cu o lipsa in gestiune (conf.art.11 alin. 1 din Legea nr.571/2003, cu modificarile ulterioare).

Organele fiscale asimileaza unitatea verificata cu anumite firme care nu au evidenta, lucru ce nu poate avea nici un fel de justificare.

Este de remarcat faptul ca potrivit art. 11 alin. 1 din Codul Fiscal „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”

Societatea considera ca modul concret de redactare al alin. 1 al art. 11 este deficitar, nu se indica un minim de criterii legale, pe baza carora fiscul dar si contribuabilul sa purceada la neluarea in considerare a unei tranzactii ce nu are scop economic sau sa reincadreze forma unei tranzactii.

Notiunea de tranzactie, consacrata de dreptul civil, constituie un contract scris prin care partile termina un proces inceput sau preintampina un proces ce poate sa se nasca.

In astfel de situatie se pune intrebarea, cum poate organul de control sa considere ca si tranzactie (contract scris intre doua parti), nerealizarea unei productii comparabile cu productia medie pe tara la culturile mai sus mentionate?

In mod evident, asimilarea nerealizarii productiilor la culturile amintite cu o lipsa in gestiune, conform sustinerii organelor de control fiscale, este de natura a crea o prezumtie de sustragere a unor bunuri ce ipotetic ar fi existat in unitate, un fapt grav, din moment ce se cunoaste ca determinarea unor lipsuri in gestiune se incadreaza in prevederi legale legate de inventariere (OMF nr. 1753/2004 si OMF nr.2861/2009).

Dreptul de apreciere se considera ca nu este discretionar, ci se bazeaza pe principiul rezonabilitatii si proportionalitatii (C. proc.fiscala adnotat Ed.Rosseti, 2006, pag.36). Aprecierile organului fiscal trebuie sa fie aprobate, potrivit legii si sa evite abordarile partiale incomplete ale situatiei de fapt.

Potrivit H.G. nr. 1050/2004 privind NM de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedure fiscala, pct.65.1 dat in aplicarea art.67 rezulta ca :

Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

- a.contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere
- b.contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale, inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala
- c.contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscala

d.cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.

In aceste conditii, se pune intrebarea legitima care din cele patru situatii mentionate anterior au fost avute in vedere organelor fiscale in demersul lor privind efectuarea estimarii bazei de impunere, devreme ce societatea nu s-a aflat in nici una din situatiile mentionate anterior?

Lipsa mentiunii legata de solutionarea cauzei C-3 84/2004-Federation Technological Industries si altii, lipseste societatea de argumente solide referitoare la modul de interpretare oficiala a prevederilor articolului 151 (2) din Codul Fiscal(la motivarea in fapt 5), iar lipsa referintei la pct.65.1 dat in aplicarea art.67 din H.G. nr. 1050/2004 ne lipseste de argumente solide referitoare la lipsa de legalitate a organelor de inspectie fiscala in ceea ce priveste apelarea la estimarea bazei de impunere.

Referitor la afirmatia organelor fiscale cum ca
***** nu a beneficiat de venituri din despagubiri pentru a acoperi productia nerealizata in conformitate cu Legea nr.381/2002, si zona cu suprafetele cultivate nu era cuprinsa intr-o arie calamitata printr-o Hot.de Guvern, se face precizarea ca pentru a putea beneficia de prevederile Legii nr.381/2002, potrivit art.5 din legea mentionata, ar fi trebuit ca unitatea sa isi fi asigurat culturile agricole, ori aceasta s-a confruntat in permanenta cu dificultati financiare.

De altfel, la obtinerea unor productii agricole bune concura mai multi factori conditii pedoclimatice bune, fertilizari optime, rotatii de culturi etc. nu in ultimul rand a unei finantari corespunzatoare si la timp.

Organul fiscal care are competenta de solutionare a contestatiei concluzioneaza ca societatea aduce in sustinere argumente care pot fi prezentate concis astfel:

- nu poate fi de acord cu asimilare obtinerii unor productii agricole apropiate de nivelul mediu pe tara ca fiind lipsa in gestiune
- atrage atentia asupra procedurii aplicate la efectuarea estimarii veniturilor fara a se avea in vedere prevederile OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala art.67 "Estimarea bazelor de impunere"
- doreste sa atraga atentia asupra lipsei unei finantari corespunzatoare si la timp pentru a efectua o fertilizare a solului care sa asigure conditii optime in dezvoltarea plantelor si tot din lipsa fondurilor societatea contestatoare nu a asigurat culturile agricole.
- in perioada supusa inspectiei fiscale societate nu s-a bucurat de conditiile pedoclimatice cele mai favorabile.

Pentru a fi cit mai rigurosi in aprecierea indicatorilor de performanta ai societatii contestatoare se impunea raportarea la productiile medii din zona geografica unde isi desfasoara activitatea societatea.

Pentru cele aratate mai sus se va desfiinta Decizia de impunere *****pentru capatul de cerere expus anterior si se va reface verificarea fiscala cu luarea in considerare a celor precizate. Avand in vedere ca societatea petenta aduce in sustinerea contestatiei argumente de specialitate iar legislatia in vigoare precizeaza ca nu intra in atributiile inspectiei fiscale efectuarea de constatari tehnico-stiintifice sau orice alte verificari de acest fel se impune solicitarea, in vederea refacerii verificarii, a punctului de vedere a specialistilor de la Camera agricola a judetului Timis.

La refacerea deciziei de impunere organele de inspectie fiscala vor respecta prevederile punctului 11.6 din OANAF nr. 2137/2011.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in baza referatului nr. ***** se

DECIDE

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru:

- TVA 24.119 lei
- dobinzi si penalitati de intirziere 3.617 lei

- desfiintarea si refacerea partiala a Deciziei de impunere nr.***** pentru TVA colectata in suma de 129.245 lei si pentru dobinzi si penalitati de intirziere in suma de 36.519 lei.

- prezenta decizie se va comunica la:

- ***** -

- Activ. inspectie fiscala - Ser. inspectie fiscala PJ 2 cu aplicarea prevederilor pct. 7.5 din OANAF nr. 2137/2011

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi ataca potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

p. DIRECTOR EXECUTIV
Calin Mircea