

DECIZIA NR. 1064

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice - Serviciul de Solutionare a Contestatiilor a fost sesizata de catre A.J.F.P- Serviciul de Inspectie Fiscala, prin adresa, inregistrata la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, cu privire la contestatia formulata de catre X.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P. - Serviciul de Inspectie Fiscala, prin Decizia de impunere si Raportului de inspectie fiscala si priveste suma totala, care se compune din:

- TVA stabilita suplimentar;
- majorari de intarziere/dobanzi aferente TVA de plata;
- penalitati de intarziere aferente TVA de plata;

X contesta si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere prin remiterea sub semnatura conform adresei existente in copie la dosarul contestatiei si de data inregistrarii acesteia la D.G.R.F.P., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, art.207 si art.209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P. prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor este investita sa solutioneze contestatia formulata de X impotriva masurilor stabilite prin Decizia de impunere .

I. X contesta partial Decizia de impunere si solicita admiterea contestatiei si anularea actelor administrativ fiscale contestate cu privire la TVA stabilita suplimentar si accesorii aferente precum si restituirea TVA solicita la rambursare mai putin suma nedeclarata in decontul de TVA.

De asemenea societatea contestatoare solicita recalcularea majorarilor de intarziere/dobanzilor precum si penalitatilor de intarziere aferente precum si modificarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala in conformitate cu solutia pronuntata.

X, in cazul respingerii contestatiei, solicita suspendarea actelor administrativ fiscale contestate pana la pronuntarea unei solutii finale de catre instanta de judecata.

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare societatea contestatoare invoca jurisprudenta Curtii Europene de Justitie si sustine ca:

- perceperea injusta de taxe e in principiu susceptibil a aduce atingere dreptului fundamental de proprietate;
- lipsa de transparenta in fiscalitate afecteaza increderea publicului in lege iar balbele de interpretare ale autoritatii compromit predictibilitatea normei fiscale;
- situatia necorespunzatoare in care se afla legislatia nationala intr-o materie fiscala atrage indiscutabil raspunderea statelor inclusiv sub exigenta "calitatii dreptului" prevazute

in Constitutie ;

-acolo unde legislatia nationala ofera interpretari ambigue sau multiple unor drepturi si obligatii ale contribuabililor, remediul cel mai la indemana pentru autoritati pentru a se conforma CEDO este aplicarea vechiului principiu "in dubio contra fiscum" ridicat la rang de drept al omului.

Fata de constatarile organului de control consemnate in Raportul de inspectie fiscala si Decizia de impunere, societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente in sustinerea contestatiei:

a) Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare sustine ca rationamentul si constatarile organului de control sunt eronate din urmatoarele motive:

-asa cum rezulta din inscrisurile anexate (fisa analitica a contului 331 unde cheltuielile sunt evidentiata in debitul contului 711 "venituri din variatia stocurilor) cheltuiuala cu infiintarea culturii de secara este aferenta productiei de secara a anului 2010 si nu a anului 2009; cheltuiuala mentionata ca fiind efectuata pentru infiintarea culturii de grau aferenta anului 2009 este de fapt de doar.. lei;

-prevederile art.11 din Codul fiscal nu sunt operabile spetei in cauza avand in vedere ca "tranzactia" respectiv cheltuielile efectuate de societate pentru realizarea obiectului ei de activitate are si un caracter economic deoarece sunt aferente obiectului de activitate al societatii iar la finele exercitiului 2009 societatea a inregistrat venituri; faptul ca societatea a inregistrat pierdere la finele exercitiului 2009 si capitaluri proprii negative nu este relevant prin prisma dreptului de deducere a TVA sau a reconsiderarii tranzactiilor.

Avand in vedere cele prezentate, societatea contestatoare solicita respingerea constatarilor organului de inspectie fiscala si admiterea contestatiei pentru acest capat de cerere.

b)Referitor la TVA colectata suplimentar prin estimarea productiei, stabilind o baza impozabila suplimentara, societatea contestatoare sustine ca a dovedit situatia de fapt fiscala si a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala inscrisuri probatorii eliberate de Oficiul de Studii Pedologice si Agrochimice si de catre Directia pentru Agricultura Judeteana -Serviciul Inspectii Implementare Politici Agricole, indeplinind astfel obligatia prevazuta la art.65 din Codul de procedura fiscala.

Societatea contestatoare sustine ca in situatia in care organul de inspectie fiscala a invocat in estimarea bazei impozabile prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.126, art.128 alin.(4) lit.a) si alin.(8) lit.a) din Codul fiscal precum si normele de aplicare Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004 si a tinut cont la estimarea bazei impozabile de productia medie la hectar comunicata de MADR-DJA in egala masura trebuia sa corecteze aceasta productie medie la hectar cu datele indicate de aceeaasi institutie si eventual sa aplice dispozitiile art.55 coroborat cu prevederile art.56, art.57, art.58 , art.59, art.106, art.107 din Codul de procedura fiscala.

Considera ca aplicarea, de catre organele de inspectie fiscala, a prevederilor art.11 din Codul fiscal si art.67 din Codul de procedura fiscala are caracter abuziv si considera ca in speta nu se impune colectarea TVA suplimentara aferenta productiei estimate .

c)Cu privire la TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala , societatea contestatoare prezinta urmatoarele argumente:

Organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de normele de scazamant, norme aprobate de actionarul unic si administratorul X, norme intocmite in baza Normelor Tehnice din 12.06.2003 privind determinarea si aplicarea scazamintelor si perisabilitatilor pentru productiile agricole obtinute si depozitate si a procedat la ajustarea TVA aferenta scaderii din gestiune a cantitatii de cartofi.

Societatea contestatoare precizeaza ca organul de inspectie fiscala a luat in considerare prevederile art.13 anexa 1 din H.G. Nr.831/2004 care sunt aplicabile procesului de comercializare si nu productiei agricole.

Astfel considera ca nu se impunea ajustarea TVA aferenta scaderii din gestiune a productiei de cartofi, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei.

d) Cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite de plata prin actul administrativ fiscal contestat, societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala au aplicat gresit prevederile art.120¹ alin.(3) din Codul de procedura fiscala la calculul penalitatilor de intarziere prin aplicarea unui procent de 15% asupra debitului stabilit suplimentar in conditiile in care nu au luat in considerare art.111 alin.(2) din acelasi act normativ care prevede ca debitele stabilite suplimentar au termen de exigibilitate raportat la data comunicarii lor catre contribuabil si nu la momentul istoric al determinarii lor;

Societatea contestatoare sustine ca nu datoreaza bugetului de stat majorarile de intarziere/dobanzile si penalitatile de intarziere.

Totodata societatea contestatoare sustine ca actul administrativ prin care s-a stabilit debitul suplimentar de plata i-a fost comunicat in data de .. iar somatia si titlu executoriu puteau fi introduse abia dupa data cand expira termenul legal de plata a debitelor, dupa cum rezulta din prevederile art.111 alin.(2) din Codul de procedura fiscala.

II.Prin Decizia de impunere, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P au stabilit in sarcina X,TVA suplimentara , au respins la rambursare TVA si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere.

Din raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, cu privire la TVA stabilita suplimentar, contestata de societate, rezulta urmatoarele:

1)Cu privire la TVA stabilita suplimentar

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna ianuarie 2013 , societatea a intocmit nota contabila cu articolul contabil:

711"Venituri din variatia stocurilor" =345"Produse finite" cu explicatia "scaderea din gestiune a cantitatii cartofi la valoarea de.. lei".

Prin Notificare, organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii informatii si documente privind inregistrarea in evidentele contabile a acestei operatiuni.

In raspunsul la Notificare, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

"scazământul de cartofi care la momentul recoltării a fost introdus in depozit pe baza bonurilor de cantar de la recoltare, procedura fiind urmatoarea:

Cartoful a fost recoltat din camp cu masina de recoltat care introduce cartof, bulgari de pamant care s-au format si au ramas tari din cauza secetei, pietre, care din buncarul masinii de recoltat este basculat in remorci, acestea din urma merg in depozit unde urmeaza a fi basculate [...];In momentul sortarii si insacuirii piatra, brusii, cartofii stricati nu mai sunt insacuiti si la inventarierea productiei au aparut aceste diferente ; totodata in functie de perioada de depozitare cartoful scade din greutate pentru ca isi pierde din umiditate."

In timpul controlului administratorul societatii a prezentat Procesul verbal de scazământ .

Organele de control au constatat ca, desi societatea a efectuat operatiunea de inventariere la sfarsitul anului 2012 nu a respectat prevederile OMFP 2861/2009 , in sensul ca nu a intocmit liste de inventariere separate pentru bunurile deteriorate si a

calculat direct perisabilitati prin aplicarea procentului de 20% asupra contravalorii cantitatii de cartofi.

Organele de inspectie fiscala au recalculat limita maxima de perisabilitati , in conformitate cu prevederile H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile la marfuri in procesul de comercializare si au stabilit perisabilitati cartofi in valoare de .. fata de ... kg in valoare de ... lei stabilita de societate.

In conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA dedusa aferenta perisabilitatilor de cartofi inregistrata de societate peste limita legala .

2)Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra cheltuielilor efectuate de societate pentru infiintarea culturilor agricole in anul 2009;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a realizat productii agricole la aceste culturi si nu a facut dovada existentei unei calamitati;

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au asimilat operatiunea cu o livrare de bunuri si a procedat la colectarea TVA asupra cheltuielilor in conformitate cu prevederile art.11 alin.(1) , art.128 alin.(4) lit.a) si alin.(8) lit.a), art.134 alin.(1) si alin.(2) , art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

3)Organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA prin estimarea productiei realizate pe perioada 2008-2011;

In vederea determinarii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii referitoare la productiile medii/ha, in perioada 2008-2013 la culturile agricole de pe raza comunei.., Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale - D.A.J, prin adresele ;

Prin adresa, Directia pentru Agricultura Judeteana a comunicat productiile medii la ha realizate pe teritoriul comunei Lisa pe perioada solicitata.

De asemenea , organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii, documente justificative prin Notificarea, reprezentantului legal al societatii.

In timpul controlului societatea a prezentat balantele cu centrele de cost pentru fiecare cultura in parte, cu defalcarea lunara a cheltuielilor; Cheltuielile directe sunt reprezentate de cheltuielile cu ierbicid, ingrasaminte evidentiata in contul 6021, cheltuieli cu samanta evidentiata in contul 6025, cheltuieli cu combustibilul evidentiata in contul 6022.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli sunt alocate direct pe fiecare cultura in parte si colectate lunar prin contul in contul 331"productie in curs de executie" prin creditul contului 711"venituri din variatia stocurilor".

La data recoltarii, pe baza bonurilor de recoltare, productia realizata este inregistrata la pret de cost in debitul contului 345"produse finite" in corespondenta cu creditul contului 711"venituri din variatia stocurilor" ;la sfarsitul anului, soldul contului 331 cuprinde cheltuielile realizate de societate pentru infiintarea culturilor anului agricol urmator iar soldul contului 345"produse finite" evidentiaza valoarea stocului de produse agricole aflate in stoc la finele anului.

In timpul controlului societatea contestatoare a prezentat o serie de Procese verbale de constatare a productiei obtinute in anii 2009, 2010 , 2011, intocmite de administratorul societatii, in care se mentioneaza ca, datorita aciditatii solului culturile de cereale (secara, grau, triticale) au fost compromise.

Pentru anul 2012 , administratorul societatii a prezentat Procesul verbal de monitorizare a situatiilor culturilor afectate de seceta excesiva, intocmit de o comisie constituita din reprezentanti ai DAJ, APIA si Primaria ..care au constatat gradul de

afectare a culturilor in proportie de 80% respectiv: cartofi(22,83 ha), grau (9,25ha), soia(22,47 ha) triticales(5,72 ha), secara(1,63 ha) ;

Urmare a compararii productiilor medii pe hectar realizate de societate cu productia medie/ha realizata in comuna Lisa in perioada supusa controlului comunicata de Directia pentru Agricultura Judeteana prin adresa, organele de inspectie fiscala au stabilit diferente semnificative.

Organul de inspectie fiscala a constatat ca existe diferente si intre suprafata arendata declarata in anul 2012, declarata ca cultivata in anul 2012 si cea mentionata in Procesul verbal de monitorizare a situatiilor culturilor afectate de seceta excesiva.

Pe baza documentelor prezentate de societate , a evidentei contabile a societatii precum si informatiilor privind productia medie la hectar in comuna comunicata de Directia pentru Agricultura Judeteana, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea diferentei de productie medie/ha pe suprafetele cultivate si recoltate, apoi prin aplicarea pretului de cost evidentiat in contabilitate , la recalcularea valorii productiei suplimentare precum si la stabilirea TVA colectata suplimentar, prin aplicarea cotei standard de TVA.

Astfel, pe perioada 2008-2011, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar venituri in conformitate cu prevederile art.67 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala iar in temeiul prevederilor art.126, art.128, art.134, art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile.

Urmare a colectarii suplimentare a TVA si a ajustarii TVA deductibila, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA, au respins la restituire TVA solicitata la rambursare prin decontul de TVA din luna iunie 2013 si au stabilit suplimentar de plata TVA.

Aferent TVA stabilita de plata, organele de inspectie fiscala au stabilit majorari de intarziere/dobanzi si penalitati de intarziere in conformitate cu prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare.

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:05.02.2008-30.06.2013;

Verificarea s-a efectuat in vederea solutionarii Decontului de TVA, cu control anticipat, prin care s-a solicitat la rambursare TVA .

Cu privire la TVA reprezentand TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, mentionam:

In fapt, pe perioada verificata societatea a efectuat activitate de productie agricola cultivand cereale si oleaginoase (grau, cartofi, soia, rapita, secara si triticales, ovaz).

Terenul cultivat apartine atat societatii cat si diverselor persoane fizice detinatoare de terenuri agricole, cu care societatea a incheiat contracte de comodat(in anul 2008) si contracte de arenda in perioada 2009-2013.

Din "Situatia contractelor de arenda pentru exploatarea terenurilor agricole incheiate cu persoane fizice " prezentata in timpul controlului, s-a constatat ca societatea, pe perioada verificata, a detinut si cultivat urmatoarele suprafete de teren agricol:..;

Societatea detine in proprietate un teren agricol, terenul fiind achizitionat in baza Contractului de vanzare-cumparare incheiat intre Y in calitate de proprietar si X in calitate de cumparator.

Samanta utilizata pentru pentru cultivare este rezultata atat din productie proprie cat si din achizitii de la producatori si multiplicatori autorizati de samanta.

Urmare a verificarii si analizarii documentelor si informatiilor obtinute in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar TVA prin Decizia de impunere.

X contesta partial Decizia de impunere si anume TVA care se compune din:

-TVA stabilita ca urmare a ajustarii TVA deductibila aferenta scaderii din gestiune a cantitatii de cartofi, peste limita legale de perisabilitata stabilita prin lege.

-TVA colectata suplimentar asupra cheltuielilor care nu au legatura cu activitatea economica a societatii;

-TVA colectata suplimentar asupra veniturilor stabilite prin estimarea productiei medii/ha pe perioada verificata;

1. Cu privire la TVA , stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate, **D.G.R.F.P. este investita sa se pronunte daca X avea obligatia ajustarii TVA aferenta scaderii din gestiune de cartofi, peste limita legala prevazuta de H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile la amrfuri in procesul de comercializare.**

In fapt, in luna ianuarie 2013 , societatea a inregistrat in evidentele contabile nota contabila cu articolul contabil:

711"Venituri din variatia stocurilor" =345"Produce finite" cu explicatia "scaderea din gestiune a cantitatii de cartofi la valoarea..".

Organele de inspectie fiscala au solicitat reprezentantului societatii informatii si documente privind inregistrarea in evidentele contabile a acestei operatiuni, prin Notificarea inregistrata.

In raspunsul la Notificare, reprezentantul legal al societatii precizeaza ca:

"scazământul de cartofi care la momentul recoltării a fost introdus in depozit pe baza bonurilor de cantar de la recoltare, procedura fiind urmatoarea:

Cartoful a fost recoltat din camp cu masina de recoltat care introduce cartof, bulgari de pamant care s-au format si au ramas tari din cauza secetei, pietre, care din buncarul masinii de recoltat este basculat in remorci, acestea din urma merg in depozit unde urmeaza a fi basculate [...];In momentul sortarii si insacuirii piatra, brusii, cartofii stricati nu mai sunt insacuiti si la inventarierea productiei au aparut aceste diferente ; totodata in functie de perioada de depozitare cartoful scade din greutate pentru ca isi pierde din umiditate."

In timpul controlului administratorul societatii a prezentat Procesul verbal de scazământ.

Organele de control au constatat ca, desi societatea a efectuat operatiunea de inventariere la sfarsitul anului 2012 nu a respectat prevederile OMFP 2861/2009 , in sensul ca nu a intocmit liste de inventariere separate pentru bunurile deteriorate si a calculat direct perisabilitati prin aplicarea procentului de 20% asupra contravalorii cantitatii de cartofi.

Organele de inspectie fiscala au recalculat limita maxima de perisabilitati , in conformitate cu prevederile H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile la marfuri in procesul de comercializare si au stabilit perisabilitati de... cartofi in valoare de 3... fata de persabilitatile stabilite de societate.

In conformitate cu prevederile art.148 alin.(1) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au procedat la ajustarea TVA aferenta perisabilitatilor inregistrate de societate in evidentele contabile, peste limita legala .

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de normele de scazamant, norme aprobate de actionarul unic si administratorul X, intocmite in baza Normelor Tehnice privind determinarea si aplicarea scazamintelor si perisabilitatilor pentru productiile agricole obtinute si depozitate;organul de inspectie fiscala a luat in considerare prevederile art.13 anexa 1 din H.G. Nr.831/2004 care sunt aplicabile procesului de comercializare si nu productiei agricole.

Astfel considera ca nu se impunea ajustarea TVA aferenta scaderii din gestiune a productiei de cartofi, motiv pentru care solicita admiterea contestatiei.

In cauza in speta sunt aplicabile prevederile art.128 alin.(4) art.128 alin.(8) art.148 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in luna ianuarie 2013, potrivit carora:

-art.128

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

-art.148

(1) În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și, ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsă din gestiune, inclusiv bunuri furate.

“(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

b) bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activelor corporale fixe casate, altele decât bunurile de capital, în condiții stabilite prin norme;

c) perisabilităților, în limitele prevăzute prin lege, precum și a pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în condiții stabilite prin norme;”

La pct.11 si pct.12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(11) Potrivit prevederilor art. 148 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal nu se fac ajustări ale taxei deductibile:

a) în cazul bunurilor de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, respectiv cele care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:

1. degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. Sunt incluse în această categorie și produsele accizabile pentru care autoritatea competentă a emis decizie de aprobare a distrugerii;

2. se face dovada că bunurile au fost distruse;[...]

(12) În conformitate cu prevederile art. 148 alin. (2) lit. c) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei în cazul perisabilităților, în limitele stabilite prin lege, al pierderilor tehnologice sau, după caz, al altor consumuri proprii, în limitele stabilite potrivit legii ori, în lipsa acestora, în limitele stabilite de persoana impozabilă în norma proprie de consum. În cazul depășirii limitelor de perisabilitate sau a limitelor privind normele tehnologice ori consumurile proprii, astfel cum sunt prevăzute la prima teză, se ajustează taxa aferentă depășirii acestora.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că deducerea inițială se ajustează în cazul în care persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrare și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum și modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocare de bunuri /servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere, bunuri lipsa în gestiune.

Din prevederile legale enunțate se reține că nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul bunurilor degradate de natura stocurilor care nu mai pot fi valorificate dacă degradarea calitativă a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente și se face dovada că bunurile au fost distruse.

De asemenea, nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul perisabilităților, în limitele prevăzute de lege .

În cazul depășirii limitelor de perisabilitate se ajustează taxa aferentă depășirii acestora.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că societatea contestatoare a înregistrat în evidențele contabile prin articolul contabil:

711”Venituri din variația stocurilor”=345”Produse finite” scăderea din gestiune a cantității de cartofi fără a prezenta documente legale din care să rezulte cauzele obiective care au dus la scăderea din gestiune a acestei cantități de cartofi.

După cum am arătat și mai sus, organele de control au constatat că societatea a efectuat operațiunea de inventariere la sfârșitul anului 2012, a stocului de cartofi și nu a întocmit liste de inventariere cu bunuri degradate care nu mai pot fi valorificate , așa cum prevede OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, pct.20, și anume:

“Pentru bunurile depreciate, inutilizabile sau deteriorate, fără mișcare ori greu vandabile, comenzi în curs, abandonate sau sistate, precum și pentru creanțele și obligațiile incerte ori în litigiu se întocmesc liste de inventariere distincte sau situații analitice separate, după caz.”

Referitor la scazaminte, la pct.41 din OMFP 2861/2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea si efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor si capitalurilor proprii se prevede:

“(1) Pentru bunurile la care sunt acceptate scăzăminte, în cazul compensării lipsurilor cu plusurile stabilite la inventariere, scăzămintele se calculează numai în situația în care cantitățile lipsă sunt mai mari decât cantitățile constatate în plus.

În această situație, cotele de scăzăminte se aplică în primul rând la bunurile la care s-au constatat lipsurile.

Dacă în urma aplicării scăzămintelor respective mai rămân diferențe cantitative în minus, cotele de scăzăminte se pot aplica și asupra celorlalte bunuri admise în compensare, la care s-au constatat plusuri sau la care nu au rezultat diferențe.

Diferența stabilită în minus în urma compensării și aplicării tuturor cotelor de scăzăminte, reprezentând prejudiciu pentru entitate, se recuperează de la persoanele vinovate, în conformitate cu dispozițiile legale.

(2) Normele privind limitele admisibile la perisabilitate sau cele stabilite intern nu se aplică anticipat, ci numai după constatarea existenței efective a lipsurilor și numai în limita acestora.

De asemenea, limitele de perisabilitate nu se aplică automat, acestea fiind considerate limite maxime.”

Potrivit prevederilor art.13 anexa (1) din H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare:

“Limitele maxime de perisabilitate care pot fi acordate marfurilor în procesul de comercializare sunt cele prevazute în anexele nr. 1 - 3) care fac parte integrantă din prezentele norme, si anume:*

Anexa 1

-0,5% pentru transport; 0,7% pentru depozitare; 1,3% pentru desfacere”

Din prevederile legale enuntate rezulta ca scazamantele se aplica in primul rand bunurilor la care s-a constatat lipsa in gestiune in limitele prevazute de lege si anume 0,5 % pentru transport, 0,7% pentru depozitare, 1,3% pentru desfacere;

In timpul controlului societatea contestatoare a prezentat doar Procesul verbal de scazamant de constatare a marfurilor expirate, in care se precizeaza:

“Avand in vedere reglementarile legale privind limitele admisibile de corpuri straine, deshidratate in vederea comercializarii , X a procedat la scoaterea din circuitul depozitarii si vanzarii si scaderea din gestiunea societatii din 2013 aferente productiei obtinute in anul 2012 avand in vedere limitele de perisabilitate admise de lege care sunt in procent de 20% a urmatoarelor produse anexate la acest proces verbal “cartofi tarzii..” fara a prezenta si listele de inventariere cu bunurile deteriorate.

In conditiile in care societatea nu a dovedit cu documente ca bunurile in cauza cartofii- au fost degradate calitativ si nu au mai putut fi valorificate si ca au fost distruse se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au recalculat perisabilitatile in limitele maxime prevazute de H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare si au acordat perisabilitati de....

In mod legal, organele de inspectie fiscala au ajustat TVA aferenta cantitatii de cartofi, peste limita legala a perisabilitatilor in conditiile in care societatea contestatoare nu a dovedit cu documente ca bunurile in cauza au fost degradate calitativ si au fost distruse.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate nu se ajusteaza TVA aferenta bunurilor degradate de natura stocurilor care nu mai pot fi valorificate daca degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente si se face dovada ca bunurile au fost distruse precum si TVA aferenta perisabilitatilor, in limitele prevazute de lege .

La dosarul contestatiei societatea contestatoarea nu a prezentat documente din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au tinut seama de normele de scizamant, aprobate de actionarul unic si administratorul X, intocmite in baza Normelor Tehnice privind determinarea si aplicarea scizamintelor si perisabilitatilor pentru productiile agricole obtinute si depozitate nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care la dosarul contestatiei nu au fost prezentate aceste norme iar perisabilitatile deductibile fiscal sunt reglementate de legiuitor prin H.G. Nr.831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisabilitate la marfuri în procesul de comercializare.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

“(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

In consecinta, se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA aferenta cantitatii de cartofi in valoare de.. peste limita maxima de perisabilitati prevazuta de H.G. Nr.831/2004 si se vor mentine ca legale constatatile organelor de inspectie fiscala in conditiile in care argumentele societatii contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

2.Cu privire la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate , mentionam:

Cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este de a stabili daca X datoreaza bugetului de stat TVA aferenta cheltuielilor cu infiintarea unor culturi agricole(grau, secara, triticales) in anul 2009 in conditiile in care s-a constatat ca societatea nu a realizat productii agricole la aceste culturi.

In fapt, in anul 2009 societatea a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli pentru infiintarea culturilor agricole si anume:

- secara;
- grau;
- triticales;

Urmare a verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu a realizat productii agricole la aceste culturi si nu a facut dovada existentei unei calamitati, astfel ca temeiul prevederile art.11 alin.(1) , art.128 alin.(4) lit.a) si alin.(8) lit.a), art.134 alin.(1) si alin.(2) , art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, au colectat suplimentar TVA asupra cheltuielilor efectuate de societate pentru infiintarea culturilor agricole in anul 2009;

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare

sustine ca rationamentul si constatările organului de control sunt eronate din urmatoarele motive:

-asa cum rezulta din inscrisurile anexate (fisa analitica a contului 331 unde cheltuielile sunt evidentiata in debitul contului 711"venituri din variatia stocurilor) cheltuiala cu infiintarea culturii de secara este aferenta productiei de secara a anului 2010 si nu a anului 2009;cheltuiala mentionata ca fiind efectuata pentru infiintarea culturii de grau aferenta anului 2009 este de fapt de doar... lei;

-prevederile art.11 din Codul fiscal nu sunt operabile spetei in cauza avand in vedere ca "tranzactia" respectiv cheltuielile efectuate de societate pentru realizarea obiectului ei de activitate are si un caracter economic deoarece sunt aferente obiectului de activitate al societatii iar la finele exercitiului 2009 societatea a inregistrat venituri; faptul ca societatea a inregistrat pierdere la finele exercitiului 2009 si capitaluri proprii negative nu este relevant prin prisma dreptului de deducere a TVA sau a reconsiderarii tranzactiilor.

In drept, art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii operatiunilor, prevede:

*"(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile; "*

Potrivit prevederilor legale enuntate dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea bunurilor si/sau serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile, justificarea acestora ca fiind destinate operatiunilor sale taxabile revenind persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata care a achizitionat bunurile si/sau serviciile respective.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca in anul 2009 societatea contestatoare a inregistrat in evidentele contabile cheltuieli cu infiintarea unor culturi agricole insa in evidentele contabile nu au fost inregistrate productii obtinute din aceste culturi agricole si nu a facut dovada existentei unei calamitati.

Din raportul de inspectie fiscala rezulta ca, in timpul controlului, in vederea justificarii, administratorul societatii a prezentat un proces verbal in care se mentioneaza ca : "din cauza aciditatii solului cerealele au rasarit in primavara apoi frunzele au capatat culoare rosiatica si s-au ofilit; am cerut Oficiului de studii pedologice si agrochimice un studiu agrochimic din care a rezultat o aciditate a terenurilor arendate cu un PH situat intre 4,5-4,9 , fiind situate ca terenuri puternic acide, motiv pentru care cultura a fost compromisa."

Studiul agrochimic, la care se face referire in procesul verbal prezentat de societate, are ca beneficiar y din comuna si nu X iar din studiu nu rezulta ca terenurile luate in arenda de societate au fost cele expertizate.

In anul 2009, chiar daca nu s-au realizat productii agricole sau productiile au fost foarte mici, societatea a distribuit contravaloarea arendei integral atat in bani cat si in natura.

Afirmatia societatii contestatoare potrivit careia cheltuielile cu infiintarea culturilor de secara precum si cultura de grau sunt aferente anului 2010 si numai cheltuieli sunt aferente anului 2009 nu este reala in conditiile in care din documentele existente la dosarul -tabel lucrari agricole 2009-grau si tabel lucrari agricole grau precum si fisa analitica a contului 331'Productie in curs de executie" rezulta in mod clar ca aceste cheltuieli au fost inregistrate in anul 2009.

De asemenea nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei afirmatia

societatii contestatoare potrivit careia cheltuielile efectuate sunt pentru realizarea obiectului de activitate si are un caracter economic deoarece sunt aferente obiectului de activitate al societatii iar la finele exercitiului 2009 societatea a inregistrat venituri in conditiile in care potrivit prevederilor legale mai sus enuntate persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In speta, societatea contestatoare nu a facut dovada ca cheltuielile cu infiintarea culturilor agricole de secara, grau si triticale au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile.

Ori in conditiile in care societatea nu a realizat operatiuni taxabile si a efectuat doar cheltuieli in vederea infiintarii culturilor de grau, secara si triticale in anul 2009 fara a obtine venituri aferente si nu a dovedit cu documente legale, in timpul controlului sau cu ocazia depunerii contestatiei, existenta unor calamitati constatate de organele de specialitate, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala a colectat TVA asupra cheltuielilor efectuate cu infiintarea culturilor de secara, grau si triticale, in conformitate cu prevederile art.126 alin.(1), art.128 alin.(4) si alin.(8), art.134 alin.(1) si (2) , art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2009, potrivit carora:

-art.128

“(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;[...]

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;”

-art.134

“(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

-137

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

-art.140

“(1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor

reduse.”

Prin urmare cheltuielile efectuate cu infiintarea culturilor de secara, grau si triticale nu au contribuit la obtinerea de venituri taxabile in anul 2009.

Potrivit prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul 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.”

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat operatiunile realizate de societate pe perioada verificata din punct de vedere fiscal si al scopului urmarit de societate si a colectat suplimentar TVA aferenta bunurilor achizitionate de catre aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata in conditiile in care societatea nu a inregistrat productie de cereale(grau, secara, triticale) si nu a facut dovada existentei unor calamitati constatate de organele de specialitate.

Potrivit prevederilor art.65 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care stau la baza declaratiilor sale si a oricarei cereri adresate organului fiscal.

Luand in considerare prevederile legale aplicabile in speta , documentele existente la dosarul contestatiei, precum si faptul ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, in speta se va resinge ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA si se vor mentine ca legale constatările organelor de inspectie fiscala.

3. Referitor la TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestata de societate **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se poate pronunta asupra acestui capat de cerere in conditiile in care organele de inspectie fiscala au estimat baza de impunere raportandu-se doar la productiile medii la hectar transmise de Directia pentru Agricultura Judeteana si fara sa mentioneze in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.**

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspectie fiscala fiscala, pe perioada 2008-2011, au colectat suplimentar TVA aferenta unei baze impozabile prin estimarea productiei realizate pe perioada 2008-2011 avand in vedere adresa emisa de Directia pentru Agricultura Judeteana prin care a comunicat productiile medii la ha realizate pe teritoriul comunei pe perioada solicitata, respectiv perioada 2008-2011.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare sustine ca in timpul controlului a dovedit situatia de fapt fiscala si a pus la dispozitia organului de inspectie fiscala inscrisuri probatorii eliberate de Oficiul de Studii Pedologice si Agrochimice si de catre Directia pentru Agricultura Judeteana -Serviciul Inspectii Implementare Politici Agricole.

Societatea contestatoare sustine ca in situatia in care organul de inspectie fiscala a invocat in estimarea bazei impozabile prevederile art.11 coroborat cu prevederile art.126, art.128 alin.(4) lit.a) si alin.(8) lit.a) din Codul fiscal precum si normele de aplicare Codului fiscal aprobate prin H.G. Nr.44/2004 si a tinut cont la estimarea bazei impozabile de productia medie la hectar comunicata de MADR-DJA in egala masura trebuia sa corecteze aceasta productie medie la hectar cu datele indicate de aceeaasi institutie si eventual sa aplice dispozitiile art.55 coroborat cu prevederile art.56, art.57, art.58 , art.59, art.106, art.107 din Codul de procedura fiscala.

Referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, dispozitiile art.67 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, preved:

“(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

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

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

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

Astfel, potrivit prevederilor legale enuntate organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscala de plata aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de cate ori aceasta nu poate determina situatia fiscala corecta.

Estimarea bazelor de impunere se face in situatia prevazuta la art.83 alin.(4) respectiv stabilirea din oficiu a obligatiilor fiscale se face pe de o parte prin estimarea bazei de impunere in cazul contribuabililor care nu si-au indeplinit obligatia de a depune declaratii fiscale iar pe de alta parte in situatiile in care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei sunt incorecte, incomplete precum si in situatia in care acestea nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Modalitatea de estimare a bazelor de impunere este prevazuta la art.67 alin.(3) si (4) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala , care stipuleaza:

(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.”

Iar la pct.65 din H.G. Nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de

aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedura fiscala se prevede:

“(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.”

Potrivit prevederilor Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se precizeaza:

-art.1

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

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

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

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.

-art.2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

-art.3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

-art.4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;

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

c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

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

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

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

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

-art.5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.”

Totodata, potrivit prevederilor art.6 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala :

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

Iar in conformitate cu prevederile art.7 din același act normativ:

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

Referitor la prezentarea de inscripții art.56 din Codul de procedura fiscala stipuleaza:

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

Din prevederile legale enunțate se retin urmatoarele:

In situatia in care se constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete precum si in situatia in care acestea nu exista, organele de inspectie fiscala stabilesc baza de impunere prin estimare rezonabila, folosind acele elemente apropiate situatiei de fapt fiscale.

Stabilirea bazei de impunere se face prin estimarea atat a veniturilor cat si a cheltuielilor aferente acestora.

In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:metoda sursei si chetuirii fondurilor, metoda fluxurilor de

trezorerie, metoda marjei, metoda produsului, serviciului si volumului; metoda patrimoniului net;selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se face in functie de situatia identificata de contribuabil, sursele de informatii, inscrisurile identificate si de complexitatea activitatii verificate.

Totodata, din prevederile legale enuntate se retine ca organele de inspectie fiscala au obligatia de a mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru estimarea bazei impozabile.

In cauza in speta sunt aplicabile si prevederile art.128 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , unde se precizeaza:

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

Iar la art.137 din acelasi act normativ se prevede:

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;”

Astfel, se retine faptul ca bunurile stabilite in urma estimarii din punct de vedere al TVA sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata.

In conformitate cu prevederile art.150 din Codul fiscal :

“(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”

Avand in vedere prevederile legale anterior citate se retine ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata o reprezinta, pentru livrari de bunuri contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta din livrarea bunurilor.

Referitor la modul de estimare a valorii productiei obtinuta de societatea contestatoare pe perioada 2008-2011, din Raportul de inspectie fiscala rezulta ca la stabilirea bazei impozabile au avut in vedere adresa emisa de Directia pentru Agricultura Judeteana prin care s-au comunicat productiile medii la hectar la culturile de cartof, grau, triticales realizate pe terenuri cu soluri similare pe teritoriul comunei si au comparat aceste productii cu productiile medii realizate de societate pe aceeasi perioada si anume:

Din documentele existente la dosarul contestatiei reiese ca in timpul controlului societatea a prezentat balantele cu centrele de cost pentru fiecare cultura in parte, cu defalcarea lunara a cheltuielilor; Cheltuielile directe sunt reprezentate de cheltuielile cu ierbicid, ingrasaminte evidentiata in contul 6021, cheltuieli cu samanta evidentiata in contul 6025, cheltuieli cu combustibilul evidentiata in contul 6022.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca aceste cheltuieli sunt alocate direct pe fiecare cultura in parte si colectate lunar prin contul in contul 331”productie in curs de executie” prin creditul contului 711”venituri din variatie stocurilor”.

La data recoltării, pe baza bonurilor de recoltare, producția realizată este înregistrată la pret de cost în debitul contului 345 "produse finite" în corespondența cu creditul contului 711 "venituri din variația stocurilor"; la sfârșitul anului, soldul contului 331 cuprinde cheltuielile realizate de societate pentru înființarea culturilor anului agricol următor iar soldul contului 345 "produse finite" evidențiază valoarea stocului de produse agricole aflate în stoc la finele anului.

În timpul controlului societatea contestatoare a prezentat o serie de Procese verbale de constatare a producției obținute în anii 2009, 2010, 2011, întocmite de administratorul societății, în care se menționează că, datorită acidității solului culturile de cereale (secară, grâu, triticale) au fost compromise.

De asemenea societatea a prezentat și adresa emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană, (răspuns la adresa X) prin care această instituție comunică informații referitoare la soluri pH solului și anume:

"După sensibilitatea față de reacția solului, plantele cultivate pot fi grupate în;

-a) plante foarte sensibile la aciditate: sfecla de zahăr și cea furajera, rapita, conopida, fasolea de grădina, migdalul, gutuiul, visinul. Aceste specii cresc și se dezvoltă bine pe solurile neutre sau slab alcaline cu pH-ul 7,0-8,0;

-plante tolerante la aciditate; secară, ovăzul, tomatele, morcovul, vita de vie, marul. Aceste specii se dezvoltă bine la un interval de pH mult mai larg, optimul fiind între 5,5-6,0;

-plante foarte tolerante (preferă reacția acidă); cartoful, lupinul, agrisul, fragul, zmeurul.

Când solul este acid (pH-ul sub 6) azotul, fosforul și potasiul pot fi mai greu absorbiți. Când el este foarte alcalin (pH-ul peste 7,5) fosforul, fierul și magneziul vor fi mai greu absorbiți.

În cazul în care solul este alcalin sau foarte acid plantele nu pot absorbi cum trebuie substanțele nutritive necesare și pot apărea diferențe nutritive (îngălbenirea plantelor sau nedezvoltarea lor).

Având în vedere cele prezentate mai sus rezultă că pe terenurile cu un pH acid, prin absența îngreunată a elementelor nutritive, prin dezvoltarea unor boli și daunatori producțiile ce pot fi obținute sunt cu 40-50% sub cele normale."

În contestația formulată, societatea contestatoare susține că organul de inspecție fiscală a ținut cont la estimarea bazei impozabile de producție medie la hectar comunicată de MADR-DJA însă nu a corectat această producție medie la hectar cu datele indicate de aceeași instituție prin adresa și buletinele de analiză a solului prezentate.

În raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere, organele de inspecție fiscală nu fac nicio mențiune referitoare la metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere în condițiile în care în prevederile legale mai sus enunțate se specifică în mod clar că în raportul de inspecție fiscală se va menționa metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere; selectarea metodei de stabilire prin estimare a bazei de impunere se face în funcție de situația identificată de contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate;

În cauza în speta, organele de inspecție fiscală au analizat producțiile medii la hectar la culturile de cartof, grâu și triticale pe perioada 2008-2011 realizate de X prin comparație cu producțiile medii la hectar comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană și au constatat că producțiile medii la hectar realizate la culturile de cartof, grâu și triticale de societatea contestatoare sunt mai mici decât producțiile medii la ha comunicată de această instituție și au estimat producție medie la ha prin raportare la

productiile medii la hectar comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteana prin adresa.

Prin raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala nu au analizat cheltuielile efectuate de societate pentru productia obtinuta , in schimb au estimat venituri luand in calcul productiile medii la hectar comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteana fara a analiza si compara cheltuielile efectuate de alte societati pentru obtinerea acestei productii medii la hectar.

Referitor la cheltuieli, in raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca in, timpul controlului societatea a prezentat balantele cu centrele de cost pentru fiecare cultura in parte, cu defalcarea lunara a cheltuielilor; Cheltuielile directe sunt reprezentate de cheltuielile cu ierbicid, ingrasaminte evidentiata in contul 6021, cheltuieli cu samanta evidentiata in contul 6025, cheltuieli cu combustibilul evidentiata in contul 6022 si ca aceste cheltuieli sunt alocate direct pe fiecare cultura in parte si colectate lunar prin contul in contul 331"productie in curs de executie" prin creditul contului 711"venituri din variatie stocurilor".

In Ordinul nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se precizeaza ca: *"Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora."*

De asemenea, potrivit prevederilor legale invocate, la estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei si informatiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele contribuabilului care sunt relevante pentru impunere .

In conditiile in care organele de inspectie fiscala nu precizeaza in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere, nu au analizat cheltuielile efectuate de societate in raport de veniturile realizate, in cauza in speta se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

"(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare."

coroborat cu prevederile pct.102.5 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care dispune:

"În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat",

si prevederile pct.11.6 si pct.11.7 din Ordinul 450/2013 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind codul de procedura fiscala, republicata, potrivit carora:

"11.6.Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect

al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii”,

și se va desființa parțial Decizia de impunere și Raportul de inspecție fiscală cu privire la baza de impunere stabilită prin estimare precum și TVA colectată suplimentar asupra acestei baze impozabile, pe perioada 2008-2011.

Organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul administrativ fiscal contestat, urmează să procedeze la o nouă verificare și să stabilească în mod corect situația fiscală a societății contestatoare ținând cont de prevederile legale aplicabile cauzei cât și de considerentele prezentei decizii de soluționare iar la determinarea bazei impozabile prin estimare să aibă în vedere elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale și să selecteze metoda de stabilire prin estimare a bazei impozabile în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de asemenea să analizeze cheltuielile efectuate în raport de veniturile realizate.

4.Referitor la majorările de întârziere/dobanzile și penalități de întârziere, stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestate de societate, menționăm:

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit, majorări de întârziere/dobanzi aferente TVA stabilită suplimentar de plată, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent TVA stabilită suplimentar de plată, organele de inspecție fiscală au calculat, penalități de întârziere, în conformitate cu prevederile art.120¹ din O.G. Nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestatoare susține că nu datorează bugetului de stat majorările de întârziere/dobanzile și penalitățile de întârziere în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere prevederile art.111 alin.(2) din Codul de procedură fiscală.

În speta sunt aplicabile prevederile art.119, art.120 și 120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

-art.119

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

(3) Majorările de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală."

-art.120

"(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."

Conform art. I pct. 10 și art. III alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010, începând cu data de 1 iulie 2010, articolul 120 se modifică și va avea următorul cuprins:

-art.120 -Dobanzi

"(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.

(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:

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

-art.120¹- 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."

Potrivit prevederilor legale invocate, majorările de întârziere/dobanzile și penalitățile de întârziere se datorează bugetului de stat pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată și reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

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

Totodată, plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere.

Având în vedere că, prin prezenta decizie s-a desființat parțial Decizia de impunere cu privire la TVA colectată suplimentar iar majorările de întârziere/dobanzile și penalitățile de întârziere au fost stabilite asupra debitului de plată, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va desființa Decizia de impunere și cu privire la majorările de întârziere/dobanzile și penalitățile de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

5. În ceea ce privește contestația formulată împotriva somatelor și titlului executoriu

precizam ca organul de solutionare a contestatiei nu are competenta materiala in a se pronunta asupra acestui capat de cerere.

Dupa cum se specifica si in actele de executare silita existente in copie la dosarul contestatiei, acestea puteau fi contestate la instanta judecatoreasca competenta, in termen de 15 zile de la comunicare, in conformitate cu prevederile art.172-173 din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

6.Referitor la contestatia formulata de X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, mentionam:

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au lasat in sarcina X urmatoarele masuri:

A) "recalcularea rezultatului fiscal al societatii in perioada anilor 2008-2013 prin influentarea acestuia cu veniturile suplimentare stabilite ca urmare a controlului si depunerea de declaratii rectificative privind calculul impozitului pe profit, respectiv al impozitului pe veniturile microintreprinderilor dupa caz ."

B) "societatea va proceda la corectarea erorilor materiale din decontul de TVA aferent trim.I/2011 prin inscrierea corect la capitolul "TVA deductibila" a sumei aferenta acestui trimestru."

C) "societatea va proceda la corectarea erorilor materiale din decontul de TVA aferent trim.I/2011 prin inscrierea corecta la capitolul "TVA deductibila" a sumei aferenta acestui trimestru."

D) "societatea va corecta erorile materiale, in sensul declararii livrarilor de bunuri si prestarilor de servicii supuse masurilor de simplificare, respectiv prin declararea in decontul de TVA aferent trimestrului III /2011 a sumei si in trimestrul IV /2011 a livrarilor la rd.13"livrari de bunuri si prestari de servicii scutite cu drept de deducere si operatiuni supuse masurilor de simplificare" din decontul de TVA."

Potrivit prevederilor art.209 alin.(1) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control;

Din prevederile legale enuntate se retine ca Serviciul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P. are competenta in solutionarea contestatiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare.

Prin urmare, Serviciul de Solutionare a Contestatiilor din cadrul D.G.R.F.P. nu are competenta in solutionarea contestatiei formulata de societatea contestatoare impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala prin care organul de inspectie fiscala a dispus masuri de corectare a erorilor din declaratiile si deconturile de TVA, depuse de societatea contestatoare la organul fiscal.

Competenta de solutionare a contestatiei formulata de societatea contestatoare impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala apartine organul fiscal emitent al actului administrativ fiscal, in speta A.J.F.P. -Serviciul Inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

“Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

coroborat cu prevederile pct.5.3 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor de aplicare a titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

“Prin alte acte administrative fiscale prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.”

Prin urmare, cu privire la contestatia formulata de X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala se va declina competenta de solutionare a contestatiei, A.J.F.P.-Serviciul de Inspectie Fiscala PJ.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in 31.07.2007, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere, inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la TVA stabilita suplimentar.

2.Desfiintarea partiala Deciziei de impunere contestata de X, cu privire la suma totala de care se compune din:

- TVA de plata
- majorari de intarziere /dobanzi aferenteTVA de plata
- penalitati de intarziere aferenteTVA de plata;

Organele de inspectie fiscala, printr-o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul administrativ fiscal contestat, urmeaza sa procedeze la o noua verificare si sa stabileasca in mod corect situatia fiscala a societatii contestatoare tinand cont de prevederile legale aplicabile cauzei cat si de considerentele prezentei decizii de solutionare; verificarea va viza strict aceeasi perioada.

3. Declinarea competentei de solutionare a contestatiei formulata de X impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala catre A .J.F.P.-Serviciul de Inspectie Fiscala PJ.

Prezenta decizie este definitiva in randul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, in conformitate cu prevederile Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.