



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Brașov

Serviciul Soluționare Contestatii



Directia Generală Regională
a Finanțelor Publice - Brașov

Str. Mihail Kogalniceanu, nr.7
Brasov
Tel: 0268.308.476
Fax: 0268.547.730
e-mail: finantepublice@rdsbv.ro

DECIZIA nr.390/2014
privind soluționarea contestației depuse de
P.F.A. ...
din loc.... , str.... , nr..., jud.Mures,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brasov sub nr.... /24.02.2014

Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov a fost sesizată de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures – Inspectie Fiscala prin adresa nr.... /20.02.2014 , inregistrata sub nr.... /24.02.2014, asupra contestatiei formulate de **P.F.A. ... din loc.... , str.... , nr..., jud.Mures,** împotriva Deciziei de impunere nr.... /27.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscală în baza Raportului de inspectie fiscală nr.... /27.12.2013, comunicata petentei la data de 10.01.2014, potrivit confirmarii de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestația, inregistrata la Administratia Judeteana a Finantelor Publice Mures sub nr.... /03.02.2014, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Suma contestata este de **... lei** reprezentand taxă pe valoarea adăugată respinsa la rambursare.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) Prin contestația înregistrată la Administratia Judeteana a Finanțelor Publice Mureș sub nr.... /03.02.2014, respectiv la Direcția Generală Regionala a Finanțelor Publice Brasov sub nr.... /24.02.2014, petenta invoca faptul ca asupra bazei suplimentare de impozitare constatata de organele de control ca urmare a faptului ca in luna octombrie 2013, contribuabilul nu a colectat TVA

asupra arendeii acordata in cantitate de ... kg grau comun, aferenta anului 2013, estimata la o valoare de ... lei, organele de control au aplicat gresit cota de 24%, intrucat in speta sunt aplicabile dispozitiile art.140 alin.(2) lit.g) pct.3 din Codul fiscal, valabil de la 1 septembrie 2013, potrivit carora:

*“Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru
g) livrarea următoarelor bunuri:*

1. toate sortimentele de pâine, precum și următoarele specialități de panificație: cornuri, chifle, batoane, covrigi, minibaghete, franzeluțe și împletituri, care se încadrează în grupa produse de brutărie la codul CAEN/CPSA 1071;

2. făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de secară, care se încadrează la codul CAEN/CPSA 1061;

*3. triticum spelta, **grâu comun** și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și secară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012”.*

Contestatoarea precizeaza ca organele de control nu au precizat in raportul de inspectie fiscala si nici in decizia de impunere transmisa contribuabilului temeiul juridic al cotei de TVA aplicata, si solicita ”recalcularea TVA conform cotei de TVA prevazuta la art.140 alin.2 lit.g) din Codul fiscal, astfel:

... x 9% = ... lei

Si admiterea contestatiei impotriva diferentei de TVA in quantum de ... lei (... lei – ... lei), stabilita in mod eronat de organele de inspectie fiscala prin decizia de impunere nr.... /27.12.2013”.

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală efectuată de organele de control din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice Mures - Activitatea de Inspecție Fiscală la **P.F.A. ... din loc.... , str.... , nr...., jud.Mures**, - avand ca obiectiv control fiscal anticipat asupra sumei negative de TVA in quantum de ... lei, solicitata la rambursare prin Decontul de TVA, intocmit pentru luna octombrie 2013, deus la Serviciul Fiscal Municipal Tarnaveni sub nr. INTERNET -... 5 - 2013 din 24.11.2013 si a deciziei de corectare a erorilor materiale din Decontul de TVA pe luna octombrie 2013, depusa sub nr.... din 29.11.2013 -, au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr.... /27.12.2013 si Decizia de impunere nr.... /27.12.2013 privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, in care s-au constatat urmatoarele:

... - Persoana Fizica Autorizata, are ca obiect de activitate, cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase.

In anul 2013, contribuabilul, are conform contractelor de arenda si a declaratiei depusa la Agentia de Plati si Interventie in Agricultura Mures, o

suprafata de pamant cultivata de ... ha, insamantate cu: grau ... ha, porumb ... ha, floarea soarelui ... ha, rapita ... ha, sfecla de zahar ... ha, fanete ... ha, plante de nutret ... ha si teren necultivat ... ha.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca in perioada verificata (ianuarie 2013 - octombrie 2013) ... - Persoana Fizica Autorizata a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (carburanti, piese, ingrasaminte chimice, insecticide, pesticide, ierbicide si alte produse necesare desfasurarii activitatii curente), achizitiilor de bunuri si seminte supuse masurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA, precum si aferenta achizitiilor intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), in vederea derularii activitatii curente, cultivarea cerealelor.

In aceeasi perioada, ... - Persoana Fizica Autorizata, a realizat venituri din livrari de bunuri si prestari de servicii (livrari cereale catre persoane neinregistrate in scopuri de TVA, livrari utilaje agricole, lucrari agricole) pentru care a colectat TVA in suma de ... lei, precum si din livrari de bunuri (cereale) supuse masurilor de simplificare, prevazute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Prin urmare, la control s-a retinut ca pe perioada 01.01.2013 - 31.10.2013, situatia taxei pe valoarea adaugata se prezinta astfel:

- total taxa pe valoarea adaugata colectata: ... lei;
- total taxa pe valoarea adaugata dedusa: ... lei;
- soldul sumei negative a taxei pe valoarea adaugata: ... lei.

In urma verificarii efectuate asupra documentelor justificative, a jurnalelor pentru cumparari si vanzari privind taxa pe valoarea adaugata si a deconturilor de TVA depuse de contribuabil, organele de control au constatat in perioada 01.01.2013 - 31.10.2013 contribuabilul a livrat bunuri (porumb, grau, floarea soarelui, rapita, sfecla de zahar), supuse masurilor de simplificare care se incadreaza in prevederile art.160 alin.2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare verificarii modului de intocmire a borderourilor privind acordarea arende datorata de catre contribuabil pentru anul 2013, arenda acordata in luna octombrie 2013, in functie de contractele de arendare si suprafata de teren arendata, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca nu a fost colectata taxa pe valoarea adaugata aferenta cantitatii de ... kg grau, estimata la un pret de ... lei/kg, (pret practicat de unitate in perioada respectiva in relatia cu clienti independenti), careia ii revine o valoare de ... lei (baza de calcul).

Prin urmare, prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare stabilita suplimentar de ... lei, organele de control au stabilit taxa pe valoarea adaugata colectata suplimentar in suma de ... lei, cu aceasta suma fiind diminuată taxa pe valoarea adaugata solicitata la rambursare.

In drept, organele de inspectie fiscala si-au intemeiat constatarile pe prevederile art.134¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.130 din acelasi act normativ, coroborate cu prevederile Titlului VI pct.8 alin (1) si (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal,

aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere sustinerile contestatoarei și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

P.F.A. ... cu domiciliul fiscal în loc.... , str.... , nr..., jud.Mures, are ca obiect de activitate cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase, fiind reprezentată de dl.

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brasov prin Serviciul Solutionare Contestatii este de a stabili legalitatea măsurilor organelor de inspecție fiscală care au dispus persoanei fizice autorizate colectarea taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, aferentă produselor acordate arendatorilor în luna octombrie 2013, în condițiile în care aceasta considera ca pentru operațiunea în cauză organele de control au aplicat gresit cota de 24%.

În fapt, în luna octombrie 2013, P.F.A. ... a acordat arendatorilor, în funcție de contractele de arendare și suprafața de teren arendată, produse rezultate din exploatarea terenurilor acestora (grâu), în schimbul dreptului de folosință, fără a înregistra T.V.A. colectată aferentă plății în natură a arendeii.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă cantității de ... kg grâu, estimată la un preț de ... lei/kg, (preț practicat de unitate în perioada respectivă în relația cu clienți independenți), care îi revine o valoare de ... lei (baza de calcul).

Prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei de impozitare stabilită suplimentar de ... lei, organele de control au stabilit taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în suma de ... lei.

În contestația formulată contribuabilul solicită recalcularea TVA conform cotei de TVA prevăzută la art.140 alin.(2) lit.g) pct.3 din Codul fiscal, valabil de la 1 septembrie 2013, dispoziții pe care le considera aplicabile în speta.

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, în care se precizează:

Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

[...]

Operațiuni impozabile

ART. 126

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

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

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

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

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

[...]

ART. 127

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

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

[...]

Livrarea de bunuri

ART. 128

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

[...]

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

[...]

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

[...]

ART. 130

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

[...]

ART. 137

(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;

[...]”.

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004, cu modificările si completările ulterioare:

[...]

Norme metodologice:

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

a) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a serviciului de prelucrare/obținere a produselor agricole;

b) plata prin produse agricole, care constituie livrare de bunuri, a arendei, care constituie o prestare de servicii.

(2) Fiecare operațiune din cadrul schimbului este tratată separat aplicându-se prevederile prezentului titlu în funcție de calitatea persoanei care realizează operațiunea, cotele și regulile aplicabile fiecărei operațiuni în parte”.

Potrivit art.134 alin.(1), alin.(2) si alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare, se prevede:

”(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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor [art. 157](#) alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei”.

Din actele normative citate anterior se retine că acordarea produselor agricole arendatorilor în schimbul subscrierii dreptului de folosință asupra terenului agricol intră în sfera de aplicare a T.V.A. întrucât are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor din proprietatea societății în schimbul dreptului de folosință asupra pământului arendatorilor.

Organele de solutionare retin ca Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare nu reglementează **plata în natură a arendei** ca operatiune scutită de T.V.A..

Cu privire la această încadrare se retine că **arendarea** este o operatiune de punere la dispozitie a terenului agricol, scutită de plata taxei pe valoarea adăugată, iar **plata în natură a arendei (speta de fata)** reprezintă plata serviciului de arendare care constituie o livrare de bunuri, respectiv produse agricole pentru care societatea are obligatia colectării taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În consecință, arendarea si plata în natură a arendei sunt două **operatiuni distincte**, prima scutită de taxa pe valoarea adăugată, iar cea de a doua

fiind o operatiune care se cuprinde in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată.

In urma analizei documentelor existente la dosarul cauzei, a reglementarilor legale invocate, se retin urmatoarele:

Potrivit celor consemnate în Raportul de inspectie fiscala nr... /27.12.2013, la control s-au constatat urmatoarele:

“Cu ocazia actualei verificari au fost avute in vedere **obiective minimale**, cum sunt:

- verificarea realitatii deconturilor de taxa pe valoarea adaugata intocmite de contribuabil in corelatie cu datele din evidenta contabila si fiscala, registrele de vanzari si cumparari si cu documentele justificative care stau la baza intocmirii acestora;

- verificarea existentei contractelor si modul lor de derulare, in vederea determinarii tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, inclusiv identificarea faptica a surselor generatoare de operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA;

- verificarea inregistrarii tuturor activitatilor generatoare de TVA;

- verificarea modului de inregistrare a TVA aferenta cheltuielilor efectuate”. [...]

Constatari:

In urma verificarilor efectuate asupra actelor si documentelor puse la dispozitie, si din verificarea la fata locului, se retin urmatoarele:

... - Persoana Fizica Autorizata, are ca obiect de activitate, cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase.

In anul 2013, contribuabilul, are conform contractelor de arenda si a declaratiei depusa la Agentia de Plati si Interventie in Agricultura Mures, o suprafata de pamant cultivata de ... ha, insamantate cu: grau ... ha, porumb ... ha, floarea soarelui ... ha, rapita ... ha, sfecla de zahar ... ha, fanete ... ha, plante de nutret ... ha si teren necultivat ... ha (Anexa nr. 2).[...]

Din inspectia fiscala partiala rezulta urmatoarele:

- platile si incasarile au fost efectuate prin virament bancar si prin casa, pe baza de chitanta;

- achizitiile de carburanti, piese, ingrasaminte chimice, insecticide, pesticide, ierbicide si alte produse necesare desfasurarii activitatii curente au fost inregistrate in mod cronologic in Registrul Jumal de incasari si plati;

- productia proprie de cereale a fost valorificata catre clienti, fara a suferi vreun procedeu de prelucrare. [...]

In perioada verificata (ianuarie 2013 - octombrie 2013) ... - Persoana Fizica Autorizata a exercitat dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adaugata in suma totala de ... lei, aferenta achizitiilor de bunuri si servicii (carburanti, piese, ingrasaminte chimice, insecticide, pesticide, ierbicide si alte produse necesare desfasurarii activitatii curente), achizitiilor de bunuri si seminte supuse masurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA, precum si aferenta achizitiilor intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata

TVA (taxare inversa), in vederea derularii activitatii curente, cultivarea cerealelor.

In aceeași perioadă, ... - Persoana Fizică Autorizată, a realizat venituri din livrări de bunuri și prestări de servicii (livrări cereale către persoane neînregistrate în scopuri de TVA, livrări utilaje agricole, lucrări agricole) pentru care a colectat TVA în suma de ... lei, precum și din livrări de bunuri (cereale) supuse măsurilor de simplificare, prevăzute la art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

[...]

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată colectată

[...]

Urmare verificării modului de întocmire a borderourilor privind acordarea arende datorată de către contribuabil pentru anul 2013, **arenda acordată în luna octombrie 2013**, în funcție de contractele de arendare și suprafața de teren arendată, s-a constatat faptul că nu a fost colectată taxa pe valoarea adăugată aferentă cantității de ... kg grâu, estimată la un preț de ... lei/kg, (preț practicat de unitate în perioada respectivă în relația cu clienți independenți), caruia îi revine o valoare de ... lei (baza de calcul) taxa pe valoarea adăugată aferentă în cuantum de ... lei”.

Din cele consemnate de organele de control rezultă că P.F.A. ... , pentru desfășurarea activității de producție agricolă a efectuat diverse aprovizionări, pentru care **pe bază de documente legale** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, iar producția realizată a fost valorificată atât prin vânzarea la terți, operațiune pentru care a colectat taxa pe valoarea adăugată, cât și prin acordarea în natură a arende, operațiune care, potrivit celor redată mai sus, intră în sfera de aplicare a TVA, contribuabilul având obligația colectării TVA în conformitate cu prevederile art.130 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit Declarației de suprafață 2013 depuse de PDFD Margineanu Valentin la Agenția de Plăți și Intervenție în Agricultură, la coloana ”nume cultură” se specifică ”grâu comun”.

Prin contestația formulată contribuabilul invocă faptul că asupra bazei suplimentare de impozitare constatată de organele de control că urmare a faptului că în luna octombrie 2013, contribuabilul nu a colectat TVA asupra arende acordată în cantitate de ... kg grâu comun, aferentă anului 2013, estimată la o valoare de ... lei, organele de control au aplicat gresit cota de 24%, întrucât în speta sunt **aplicabile dispozițiile art.140 alin.(2) lit.g) pct.3 din Codul fiscal, valabil de la 1 septembrie 2013**, potrivit cărora:

*“Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru
g) livrarea următoarelor bunuri:*

- 1. toate sortimentele de pâine, precum și următoarele specialități de panificație: cornuri, chifle, batoane, covrigi, minibaghet, franzeluțe și împletituri, care se încadrează în grupa produse de brutărie la codul CAEN/CPSA 1071;*
- 2. făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de secară, care se încadrează la codul CAEN/CPSA 1061;*

3. *triticum spelta*, **grâu comun** și meslin, care se încadrează la codul NC 1001 99 00, și seară, care se încadrează la codul NC 1002 90 00, prevăzute în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 927/2012 al Comisiei din 9 octombrie 2012”.

Fata de argumentele contribuabilului sus menționate, organele de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr... /20.02.2014, precizează:

“[...] cu referire punctuala la sustinerile din contestatie, de precizat ca din documentele financiar contabile si de gestiune a stocurilor prezentate la data controlului de catre contribuabil, nu rezulta faptul ca graul acordat ca si arenda se incadreaza in grupa cerealelor enumerate la art.140 alin.2 lit.g) pct.3 din Codul fiscal, pe documente fiind inscrisa doar denumirea de “grau”. Pe motivatia aratata, a fost aplicata cota de 24% prevazuta la art.140 alin.(1) din Codul fiscal”.

În speta devin aplicabile dispozitiile art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) și (2) și (3) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora:

”ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspeția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate”.

Conform prevederilor art.94 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“(2) Inspeția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;[...]

Potrivit art.7 alin.(2) din actul normativ sus-mentionat “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”, iar conform art.65 alin.(2) ”Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”.

De asemenea, la pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizeaza ca:

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală*1) sunt aplicabile.”

Astfel, potrivit normelor legale sus-citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru **determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului** si in acest scop sa-si **exercite rolul sau activ**, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege. Aceasta implica examinarea *in concreto* a **starilor de fapt care sunt relevante pentru impunere si prezentarea acestora in continutul raportului de inspectie fiscala**, detalierea modului in care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operatiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspectie fiscala fata de aceasta interpretare si stabilirea consecintelor fiscale in cazul in care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozitiilor legale aplicabile in materie fiscala.

In speta, cu privire la plata in natura a arendeii de catre contribuabilul supus verificarii, prin raportul de inspectie fiscala organele de control s-au marginit să menționeze doar ca aceasta a fost “acordata in luna octombrie 2013, in functie de contractele de arendare si suprafata de teren arendata”, constatandu-se ca nu a fost colectata taxa pe valoarea adaugata aferenta cantitatii de ... kg grau, estimata la un pret de ... lei/kg, careia ii revine o valoare de ... lei (baza de calcul), astfel ca “taxa pe valoarea adaugata colectata aferenta diferentelor constatate este in suma de ... lei, fiind calculata prin aplicarea cotei de 24 % asupra bazei de impozitare stabilita suplimentar de ... lei”, fara ca in actul de control organele de inspectie fiscala sa fundamenteze situatia de fapt existenta in raport de care au procedat la taxarea platii in natura a arendeii cu cota de 24%, in contextul prevederilor legale aplicabile la momentul respectiv.

In acest sens, se retine ca pertinenta sustinerea contestatoarei potrivit

careia "organele de control nu au precizat in raportul de inspectie fiscala si nici in decizia de impunere transmisa contribuabilului temeiul juridic al cotei de TVA aplicata".

Or, avand in vedere prevederile legale incidente, se retine ca stabilirea TVA colectata aferenta platii in natura a arendeii doar prin raportarea sumara la unele elemente ale situatiei de fapt si de drept **nu este suficienta si nici nu poate inlocui examinarea situatiei concrete a contribuabilului supus inspectiei si prezentarea acestei situatii in cuprinsul raportului de inspectie fiscala**, ca document scris ce trebuie sa cuprinda constatările inspectiei fiscale din punct de vedere faptic si legal si care sta la baza emiterii deciziei de impunere, ca anexa a acesteia.

În baza considerentelor prezentate, se retine ca organele de soluționare a contestației, în baza documentelor aflate la dosarul cauzei, nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii taxei pe valoarea adaugata suplimentară în sumă de ... lei, drept pentru care în speță se impune reanalizarea stării de fapt fiscale, respectiv reverificarea operatiunilor privind acordarea produselor agricole ca plata în natura a arendeii, cu aplicarea prevederilor legale in vigoare.

In speță devin incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările si completările ulterioare, potrivit cărora "*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 pct.11.5, 11.6 si 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.450/2013, care stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

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".

În consecință, având în vedere cele prezentate si prevederile legale anterior citate, urmează a fi ***desființată Decizia de impunere nr.... /1/27.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei***, urmând ca o altă echipă de inspectie fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă si perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de

aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

Pentru considerentele aratate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr.... .1/27.12.2013 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Mureș – Inspectie Fiscală pe numele P.F.A. ... din loc.... , str.... , nr..., jud.Mureș, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentei.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,