



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția generală de
soluționare a contestațiilor



Str. Apolodor, nr. 17
sector 5, București
Tel : +021 319 97 59
Fax : +021 336.85.48
e-mail: contestatii.anaf@mfinante

DECIZIA nr. 20 / 2010
privind soluționarea contestației depusă de
S.C. .X. .X. S.R.L. din .X. MARE,
înregistrată la Direcția generală de soluționare a constestațiilor
din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală
sub nr. 908231/01.X.2009

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală a fost sesizată de Direcția generală a finanțelor publice .X., prin adresa nr. 29669/26.X.2009, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. 908231/01.X.2009 cu privire la contestația **S.C. .X. .X. S.R.L.** din .X. Mare, str. X, nr. X, ap. X, jud. X, având cod de înregistrare fiscală X, înmatriculată la Registrul Comerțului sub X.

S.C. .X. .X. S.R.L. contestă parțial Decizia de impunere nr. X/20.X.2009, emisă de Direcția generală a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală nr. .X/20.X.2009, prin care s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de **.X. lei**, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** și s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de **.X. lei**, societatea contestând **taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei**.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată. Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 a fost comunicată societății la data de 22.X.2009 conform semnăturii de primire aplicată pe decizia de impunere, iar contestația a fost înregistrată la data de 20.X.2009 potrivit ștampilei aplicată de Direcția generală a finanțelor publice .X., Registratura Generală pe originalul contestației.

Văzând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. S.C. .X. .X. S.R.L. din .X. Mare contestă parțial Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 emisă de către organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală, precizând următoarele:

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi fiscale care conțineau lucrări agricole efectuate de către S.C. .X. .X. S.R.L., în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că fiind nedeductibilă pentru că nu a fost dovedită realitatea lucrărilor întrucât toate facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. sunt semnate de beneficiar, sunt însoțite de situații de lucrări detaliate care sunt parțial semnate de către beneficiar iar în urma controlului au fost semnate și celelalte situații de lucrări.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi fiscale care reprezentau servicii de administrare efectuate de către S.C. .X. .X. S.R.L. în mod eronat organele de inspecție fiscală au constatat că fiind nedeductibilă întrucât o parte din terenurile administrate nu sunt cultivate și prin urmare nu generează venituri. Facturile fiscale se referă la terenurile gestionate și nu cele cultivate de către societate, conform contractului de colaborare nr. .X/08.X.2002.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unor facturi fiscale care reprezentau servicii de manoperă și de depozitare efectuate de către S.C. .X. .X. S.R.L. este deductibilă întrucât facturile sunt însoțite de situații de lucrări detaliate iar în urma controlului toate situațiile au fost semnate de către beneficiar.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de semințe de soia, organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind nedeductibilă întrucât exista o diferență de 16.120 kg. care nu se regăsea în stoc însă această cantitate de soia a fost vândută cu factura nr. .X/27.05.2005 către S.C. .X. .X. S.R.L.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de semințe de grâu, organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind nedeductibilă întrucât exista o diferență care nu se regăsea în stoc însă pentru toate cantitățile ieșite de semințe de grâu există documente justificative, fișe de magazie.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă unei cantități de îngrășământ, organele de inspecție fiscală au stabilit că fiind nedeductibilă întrucât din situațiile de lucrări apar suprafețe ca fiind fertilizate în plus, însă fertilizarea este un proces tehnologic care depinde de starea culturii în sensul că necesită o a doua sau chiar a treia administrare de îngrășământ.

În mod eronat organele de inspecție au stabilit că fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pe motiv că există diferențe de cantități care nu se regăsesc în stoc la sfârșitul perioadei,

Întrucât nu au fost luate în considerare toate vânzările și consumurile de ierbicide, fungicide și insecticide.

Taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** aferentă terenurilor neintabulate la data inspecției constatată ca fiind nedeductibilă de către organele de inspecție fiscală, este deductibilă întrucât terenurile neintabulate sunt în curs de executare a măsurătorilor topografice, intabularea în cartea funciară și întocmirea contractelor de vânzare – cumpărare sunt în forme definitive.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** societatea susține că în mod eronat organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere potrivit art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, întrucât din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că **S.C. .X. .X. S.R.L.** se afla în situația de a nu conduce evidența contabilă sau fiscală, au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri sau nu a depus declarațiile fiscale și în consecință estimarea veniturilor efectuată de organele de inspecție fiscală nu are justificare legală.

II. Prin raportul de inspecție fiscală nr. .X/20.X.2009 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .X.20.X.2009, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală, au constatat următoarele:

Cu privire la lucrările agricole, acestea au fost contractate cu S.C. .X. .X. S.R.L. al cărui asociat unic este și împuternicitul administratorului la **S.C. .X. .X. S.R.L.**

Prin convenția încheiată între cele două societăți s-au prevăzut doar niște tarife pentru lucrări agricole fără să fie prevăzută și o valoare totală a acestora.

Din verificarea facturilor și a situațiilor de lucrări emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. s-a constatat că prestatorul a facturat lucrări agricole extraordinare (scarificari, defrișări) ca fiind efectuate pe o suprafață cu mult mai mare în anul 2005 iar prin convenția încheiată tariful per hectar a fost cu mult mai mic decât în 2004.

Astfel, în anul 2004 S.C. .X. .X. S.R.L. facturează lucrări agricole extraordinare pentru 38,4 ha la un tarif orar mediu de .X. lei iar în anul 2005, suprafața a fost de 1310,94 ha la un tarif per hectar de .X. lei. În convenția încheiată nu au fost prevăzute pentru perioada 2004-2005 suprafețele ce necesitau lucrări agricole grele și nicio valoare totală pentru astfel de lucrări iar situațiile de lucrări anexate la facturi nu au fost semnate de beneficiar.

Având în vedere că realitatea acestor lucrări nu a fost dovedită, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei.

În anexa nr. 18 la raportul de inspecție fiscală au fost reflectate facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. cu privire la administrarea

terenurilor. Organele de inspecție fiscală au constatat că suprafața existentă în proprietate este mai mare decât cea cultivată, diferența dintre cele două suprafețe reprezentând suprafața necultivată ce nu aduce venituri societății și pentru care s-au făcut cheltuieli.

Astfel, la poziția nr. 4 din anexa nr. 18 este înregistrată factura nr. .X/29.11.2004 care vizează și perioade anterioare perioadei verificate și se referă la terenurile luate în arendă. S.C. .X. .X. S.R.L. a facturat serviciile de administrare atât pentru suprafețele luate în arendă cât și pentru cele date în arendă, producătoare de venituri fiind doar suprafețele cultivate, astfel că taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** este nedeductibilă întrucât nu este aferentă veniturilor.

În anexa nr. 19 la raportul de inspecție fiscală au fost reflectate facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. ale căror situații de lucrări privesc ore de manoperă pentru diferite lucrări (reparații drumuri, încărcat – descărcat) fără ca aceste ore să fie legate de niște cantități fizice.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt prevăzute cantități de produse care au fost descărcate sau încărcate în acele intervale de timp sau o anumită distanță de drum reparat, un număr de oameni care au participat la aceste lucrări și niciun pontaj care să confirme aceste fapt.

Prin urmare, și având în vedere că situațiile de lucrări nu sunt semnate de beneficiar organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **X lei**.

În anexa nr. 20 la raportul de inspecție fiscală au fost reflectate facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. care se referă la operațiunile de control a condițiilor de depozitare. În convenția încheiată între cele două societăți există tarif per tonă pentru această operațiune, însă nici în convenție și nici în situațiile de lucrări anexate la facturi nu se arată în ce constă această operațiune și la ce intervale de timp este necesar a se face aceasta.

De asemenea, s-a constatat că nu se face referire nici la efectivul de oameni cu care societatea realizează această operațiune, nu există pontaj care să ateste personalul care a participat la efectuarea controlului și pregătirea de specialitate a acestuia iar situațiile de lucrări nu sunt acceptate de beneficiar, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au constatat ca fiind nedeductibilă taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei**.

Cu privire la sămânța de soia, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că societatea a achiziționat o cantitate de 19.522 kg. soia, a fost utilizată o cantitate de 400 kg. iar în stoc există o cantitate de 3.002 kg. Astfel taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă cantității de 16.120 kg care nu se regăsește în stocul **S.C. .X. .X. S.R.L.** a fost stabilită ca fiind nedeductibilă.

Analiza consumului de sămânță de grâu s-a efectuat de organele de inspecție fiscală pornindu-se de la fișele de calcul pentru stocuri întocmite și anexate la facturile emise de către S.C. .X. .X. S.R.L. pentru sămânța

din producția proprie precum și de la facturile de achiziție. În calcul s-a luat și stocul de început și de sfârșit de perioadă verificată iar prețul a fost cel mediu al stocului existent la data de 31.X.2004. Astfel, taxa pe valoarea adăugată aferentă consumului de grâu în sumă de .X. lei a fost considerată ca fiind nedeductibilă conform art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003.

Referitor la îngrășămintele chimice X și X s-a constatat că acestea au fost administrate pe o suprafață mai mare decât cea cultivată în realitate, existând diferențe între suprafețele cultivate și cele din situațiile de lucrări ale S.C. .X. .X. S.R.L.

Pentru îngrășământul NPK a fost luată în considerare întreaga suprafață cultivată de societate întrucât în situația de lucrări a prestatorului apare și fertilizare ogor iar pentru X a fost luată în considerare numai suprafața cultivată cu grâu și orz pentru că doar aceste două culturi apar în situațiile de lucrări ale prestatorului.

Diferențele de suprafețe ce apar ca fiind fertilizate în plus au fost scăzute și din valorile facturate de S.C. .X. .X. S.R.L. iar taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei a fost considerată ca fiind nedeductibilă.

În ceea ce privește insecticidele, erbicidele și fungicidele, organele de inspecție fiscală au constatat un minus valoric deși s-a ținut cont de consumul din situațiile de lucrări, de vânzări și de suprafețele cultivate, astfel ca taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei aferentă acestor minusuri a fost considerată ca fiind nedeductibilă.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă în sumă de .X. lei aferentă terenurilor neintabulate, organele de inspecție fiscală au calculat această taxă prin preluarea suprafeței de 18.12 ha și TVA-ul/ha de teren neintabulat. La data inspecției, **S.C. .X. .X. S.R.L.** nu știa dacă respectiva promisiune de vânzare va genera operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .X. lei, prin compararea producțiilor medii la hectar între ceea ce a înregistrat **S.C. .X. .X. S.R.L.** și ceea ce au înregistrat societățile din zona .X. Mare care au realizat culturi de grâu în acele perioade, s-a constatat că societatea a obținut producții medii mai mici decât media obținută de societățile din zonă. Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impozitare.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C.

.X. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferentă serviciilor facturate de SC .X. .X. SRL în perioada 2004 – 2005 în baza contractului de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 in conditiile in care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, la data de 08.X.2002, **S.C. .X. .X. S.R.L.** a încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L. contractul de colaborare nr. 01.3774 autentificat și legalizat la notariat sub nr. .X./10.X.2002.

Obiectul contractului îl constituie încredințarea de catre societatea contestatoare firmei .X. .X. a “executării lucrurilor necesare pentru cultivarea terenurilor care au fost cumpărate sub diferite titluri de **S.C. .X. .X. S.R.L.**”, respectiv tocarea vegetației, arat adânc, aerisire crăpături 45 cm (Delta plow – plug), scarificare adâncă 65 cm, discuire a resturilor 15 – 20 cm, afânare, fertilizare lichidă cu avionul, însămânțare volumetrică, treierat, transport la centrul de stocare, manoperă, etc.

Prin actul adițional nr. 4 la contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002, cele două părți au completat clauzele contractuale, respectiv **S.C. .X. .X. S.R.L.** a încredințat S.C. .X. .X. S.R.L. operațiunile de administrare și conservare a cerealelor depozitate la FNC .X. Mare (recepție, condiționare, încărcare vrac în vagon, în camion, control condiții de depozitare, custodie, păstrare, livrare).

Astfel, în perioada 01.X.2004 – 31.X.2005, **S.C. .X. .X. S.R.L.** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in scrisa in facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. aferente serviciilor prestate de către acesta în baza contractului de colaborare nr. 01..X/08.X.2002.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în contract nu este prevăzută suprafața care necesită lucrări agricole, nu se arată în ce a constat operațiunea de depozitare, nu se face referire la efectivul de oameni care au efectuat operațiunile, pregătirea de specialitate a personalului, situațiile de lucrări anexate la facturi nu au fost semnate de beneficiar, precum și faptul că **S.C. .X. .X. S.R.L.** nu a dovedit realitatea acestor prestări, motiv pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în sumă totală de .X. lei aferentă serviciilor facturate de SC .X. .X. SRL în baza contractului de colaborare nr. 01..X/08.X.2002, conform prevederilor art. 145 alin. (3), art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 59 (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004.

În drept, art. 145 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]"

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.145 alin. (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.[...]”, iar prin Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal, legiuitorul reglementează justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la alin.(1) al articolului mai sus menționat. Astfel, în conformitate cu pct. 51 (1) din Normele metodologice de aplicare din Codul fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, **“Justificarea deducerii taxei pe valoarea adăugată se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 145 alin. (8) din Codul fiscal. În cazuri excepționale de pierdere, sustragere sau distrugere a exemplarului original al documentului de justificare, deducerea poate fi justificată cu documentul reconstituit potrivit legii.”**

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice

exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, care prevede informațiile pe care trebuie să le conțină factura, respectiv:

„Factura fiscală trebuie să cuprindă obligatoriu următoarele informații:

- a) seria și numărul facturii;*
- b) data emiterii facturii;*
- c) numele, adresa și codul de identificare fiscală ale persoanei care emite factura;*
- d) numele, adresa și codul de identificare fiscală, după caz, ale beneficiarului de bunuri sau servicii;*
- e) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;*
- f) prețul unitar fără taxa pe valoarea adăugată și baza de impozitare pentru fiecare cotă sau scutire;*
- g) cota de taxă pe valoarea adăugată aplicată sau mențiunile: scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil, supus regulilor speciale, după caz. Pentru operațiunile supuse taxării inverse se menționează obligatoriu "taxare inversă";*
- h) suma taxei pe valoarea adăugată de plată, pentru operațiunile taxabile, cu excepția cazurilor în care se aplică reguli speciale prevăzute prin norme metodologice.”.*

Pct. 59 alin. (2) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal stipulează:

„Pentru prestările de servicii, altele decât cele prevăzute la art. 155 alin. (4), (5) și (6) din Codul fiscal, prestatorii sunt obligați să emită facturi fiscale sau alte documente legal aprobate cel mai târziu până la data de 15 a lunii următoare celei în care prestarea a fost efectuată. Pentru prestările de servicii decontate pe bază de situații de lucrări, cum sunt cele de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertize și altele asemănătoare, data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.”

În concluzie, potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate iar pentru prestările de servicii decontate

pe bază de situații de lucrări data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite situațiile de lucrări și, după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție în aplicarea dispozițiilor art.21 alin.(4) și ale art.145 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal precum și ale art.6 alin.(2) din Legea nr.82/1991, republicată, precizează că „ *taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.*”

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute în dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunilor pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei întrucât în contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 autentificat și legalizat la notariat sub nr. .X./10.X.2002. încheiat între **S.C. .X. .X. S.R.L.** și S.C. .X. .X. S.R.L. nu este prevăzută suprafața care necesită lucrări agricole, nu se arată în ce a constat operațiunea de depozitare, nu se face referire la efectivul de oameni care au efectuat operațiunile, pregătirea de specialitate a personalului, iar situațiile de lucrări anexate la facturi nu au fost semnate de beneficiar, precum și faptul că **S.C. .X. .X. S.R.L.** nu a dovedit realitatea acestor prestări.

Însă, prin contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 anexat în copie la dosarul cauzei la pag. 9 – 13 volumul 1, se reține faptul că:

“a) **S.C. .X. .X. S.R.L.** are în curs un program de investiții în sectorul agricol în .X., cu crearea simultană de unități operative pe care intenționează să le gestioneze, în faza inițială, recurgând la servicii exterioare pentru operațiunile necesare pentru culturi (pentru cultivare) și pentru formalitățile – operațiunile administrative, contabile și fiscale.

b) S.C. .X. .X. S.R.L. posedă o organizație (structură) cu persoane competente, atât pentru operațiunile legate de culturi (pentru cultivare) cât și pentru formalitățile administrativ-contabile-fiscale și posedă mijloace mecanice și structura necesară, pentru a se ocupa de gestiunea noilor întreprinderi agricole.

S.C. .X. .X. S.R.L. încredințează firmei **.X. .X.**, care acceptă, executarea lucrărilor necesare pentru cultivarea terenurilor care, au fost cumpărate sub diferite titluri de **S.C. .X. .X. S.R.L.**, în condițiile descrise mai jos:

- tocarea vegetației
- arat adânc
- aerisire crăpături 45 cm (Delta plow – plug)
- scarificare adâncă 65 cm
- discuire a resturilor 15 – 20 cm,
- discuire după deștelenire
- grapare
- afânare
- însămânțare cu un singur tip de sămânță
- însămânțare volumetrică
- însămânțare directă după prelucrare minimă
- însămânțare directă pe sol nedestelenit
- fertilizare lichidă cu avionul
- fertilizare solidă cu avionul
- erbicidare și tratamente antiparazitare
- spargere crustă-netezire-tesălare
- plivire
- treierat
- transport la centrul de stocare
- manoperă. “

Astfel, în contractul analizat mai sus nu este înscrisă explicit suprafața care necesita lucrări agricole însă organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice care este suprafața terenurilor agricole aflate în proprietatea contestatoarei având în vedere faptul că **S.C. .X. .X. S.R.L.** a încredințat firmei **.X. .X.** executarea lucrărilor necesare pentru cultivarea terenurilor care, au fost cumpărate sub diferite titluri de **S.C. .X. .X. S.R.L.**

Prin actele adiționale nr. 4 și nr. 5 la contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002, anexate în copie la dosarul cauzi la pag. 18 – 22 volumul 1, întrucât societatea contestatoare a devenit o societate ce desfășoară activități în domeniul agriculturii și realizează producții de cereale pentru care nu are personal și nici dotare proprie și pentru ca în depozitul (FNC), proprietatea ei, cerealele și celelalte produse materiale depozitate să fie păstrate și livrate în condiții corespunzătoare, cele două părți au completat clauzele contractuale respectiv **S.C. .X. .X. S.R.L.** a încredințat **S.C. .X. .X. S.R.L.** operațiunile de administrare și conservare a cerealelor depozitate la FNC **.X. Mare** (recepție, condiționare, încărcare vrac în vagon, în camion, control condiții de depozitare, custodie, păstrare, livrare).

Prin urmare, constatarea organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că din contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 nu rezultă în ce a constatat operațiunea de depozitare nu poate fi reținută întrucât acestea nu au

analizat și actele adiționale nr. 4 și nr. 5 încheiate de contestatoare în baza contractului menționat și care fac corp comun cu contractul.

În ceea ce privește invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu completările și modificările ulterioare, se reține faptul că din analiza facturilor emise de S.C. .X. .X. S.R.L. și anexate în copie la dosarul cauzei, acestea nu au completate două dintre elementele obligatorii respectiv cantitatea și prețul unitar însă sunt însoțite de devize care cuprind lucrarile agricole efectuate pentru **S.C. .X. .X. S.R.L.**

Astfel, spre exemplificare:

- factura nr. .X./06.X.2004, anexată la dosarul cauzei la pag. 46 volumul 1, are înscrisă la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea “ Lucrari efectuate in iulie 2004 cf. deviz anexat si cf. contract de colaborare nr. .X/08.X.2002 + acte aditionale” este însoțită de devizul cu lucrări agricole efectuate în luna iulie 2004 în care este înscris în ce a constat lucrarea, cantitatea, tariful, valoarea fără TVA, TVA, valoarea totală. Suma înscrisă în deviz este aceeași cu cea din factură, iar devizul este semnat și acceptat la plată de beneficiar.

- factura nr. .X./14.X.2004, anexată la dosarul cauzei la pag. 87 volumul 1, are înscrisă la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea “ Lucrari efectuate in noiembrie 2004 cf. deviz anexat si cf. contract de colaborare nr. .X/08.X.2002” este însoțită de devizul cu lucrări agricole efectuate în luna noiembrie 2004 în care este înscris în ce a constat lucrarea, respectiv descărcat mecanic marfă, manoperă, discuire după deștelenire, semănat direct după prelucrare minimă, etc, cantitatea, tariful, valoarea fără TVA, TVA, valoarea totală. Suma înscrisă în deviz este aceeași cu cea din factură, iar devizul este semnat și acceptat la plată de beneficiar.

- factura nr. .X./13.05.2005, anexată la dosarul cauzei la pag. 159 volumul 1, are înscrisă la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea “ Lucrari aprilie 2005 cf. deviz anexat si cf. contract de colaborare nr. .X/08.X.2002 + acte aditionale” este însoțită de devizul cu lucrări agricole efectuate în luna aprilie 2005 în care este înscris în ce a constat lucrarea, cantitatea, tariful, valoarea fără TVA, TVA, valoarea totală. Suma înscrisă în deviz este aceeași cu cea din factură, iar devizul este semnat și acceptat la plată de beneficiar.

- factura nr. .X./06.X.2004, anexată la dosarul cauzei la pag. 484 volumul 3, are înscrisă la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea “ Lucrari efectuate în iulie 2004 cf. deviz anexat si cf. contract de colaborare nr. .X/08.X.2002 + act aditional nr. 3/20.X.2003” este însoțită de devizul cu lucrări agricole efectuate în luna iulie 2004 în care este înscris în ce a constat lucrarea efectuată, numarul de tarla, numărul de parcelă, suprafața în hectare, ore lucrate, tariful, valoarea fără TVA, TVA, valoarea totală. Suma înscrisă în deviz este aceeași cu cea din factură, iar devizul este semnat de beneficiar.

- factura nr. .X./31.X.2005, anexată la dosarul cauzei la pag. 244 volumul 2, are înscrisă la rubrica Denumirea produselor sau a serviciilor mențiunea “ Lucrari agricole august 2005 cf. deviz anexat” este însoțită de devizul cu lucrări agricole efectuate în luna august 2005 în care este înscris în ce a constat lucrarea, cantitatea, tariful, valoarea fără TVA, TVA, valoarea totală. Suma înscrisă în deviz este aceeași cu cea din factură, iar devizul este semnat de beneficiar.

Mai mult, din raportul de inspecție fiscală și a anexelor la acesta, nu rezultă ca organele de inspecție fiscală au efectuat o analiză pe fiecare factură în parte pentru a se stabili cu exactitate care sunt datele și elementele necompletate pe facturile respective, analiză care să conducă la concluzia ca facturile în cauză nu pot îndeplini calitatea de document justificativ.

De asemenea, nu poate fi reținută nici constatarea potrivit căreia situațiile de lucrări anexate la facturi nu au fost semnate de beneficiar întrucât societatea contestatoare anexează în susținerea contestației devize, situații de lucrari semnate si acceptate la plată.

Prin urmare, se reține că, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice îndeplinirea de către societatea contestatoare a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată, să analizeze operațiunile realizate de contestatoare în întregul lor, luând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni și să verifice dacă serviciile achiziționate de **S.C. .X. .X. S.R.L.** sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă, ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

2. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă consumului de sămânță de grâu și de erbicide, fungicide și insecticide în condițiile în care societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca în perioada 2004 – 2005, societatea a înregistrat un minus în gestiune la sămânța de grâu și la insecticide, erbicide și fungicide.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea a încălcat prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. .X. .X. S.R.L.** precizează faptul că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare toate documentele înregistrate în evidența contabilă, anexând în acest sens facturi, bonuri de consum, fișe de magazie.

În drept, art. 128 alin. (1) și alin. (3) lit. e din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Livrarea de bunuri

(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c). ”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca bunurile constatate lipsă din gestiune reprezintă livrare de bunuri efectuată cu plată pentru care persoana impozabilă are obligația colectării taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea contestatoare a utilizat o cantitate de sămânță de grâu mai mică decât a fost alocată însămânțărilor înregistrând un minus în gestiune, precum și faptul că societatea a înregistrat un minus la erbicide, fungicide și insecticide, fapt pentru care au stabilit că societatea a încălcat prevederile art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care se referă la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Or, din anexele la raportul de inspecție fiscală, nr. 25, nr. 26 și nr. 30, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au aplicat la valoarea constatată minus în gestiune cota de 19% de unde rezultă că s-a colectat taxa pe valoarea adăugată.

Astfel, se reține că există contradicții între cele constatate și temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, la dosarul cauzei societatea contestatoare anexează în susținerea contestației fișe de magazie pe soiuri de sămânță de grâu, respectiv grâu X, grâu X, grâu X, grâu X, grâu X, grâu X în care sunt evidențiate intrările și ieșirile de sămânță, precum și bonuri de consum privind mișcarea produselor X, X, X, etc, iar din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere aceste documente.

Astfel, prin adresa nr. X/11.X.2009, Direcția generală de soluționare a contestației a solicitat Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală să își exprime punctul de vedere asupra documentelor depuse de contestatoare.

Din adresa de răspuns nr. X/29.X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr. X/02.X.2009, se reține că Direcția generală a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală nu s-a pronunțat cu privire la documentele depuse de societate în susținerea contestației.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă, ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

3. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală

de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. datorează taxa pe valoarea adăugată aferentă administrării de îngrășăminte X și X în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat toate aspectele privind operațiunile efectuate de societate pentru cultura de grâu iar societatea a prezentat în susținerea contestației documente care nu au fost avute în vedere de către organele de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a administrat îngrășăminte X și X pe o suprafață mai mare decât cea cultivată în realitate, fapt pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .X. lei aferentă îngrășămintelor administrate pe o suprafață mai mare decât cea cultivată, conform prevederilor art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. .X. .X. S.R.L.** precizează faptul că fertilizarea este un proces care depinde de starea culturii în sensul că necesită 2, 3 administrări de îngrășământ.

În drept, art. 145 alin. (1) și alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în 2005, precizează:

“Dreptul de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă.

(3) Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă; [...]”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, se reține ca dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată ia naștere în momentul în care taxa pe valoarea adăugată deductibilă devine exigibilă și este condiționat de utilizarea serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat ca societatea a administrat îngrășăminte X și X pe o suprafață mai mare decât cea cultivată în realitate.

Însă, din Raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat toate aspectele privind operațiunile efectuate de societate pentru fiecare cultură, pierderile de îngrășăminte care au loc în timpul fertilizării, dozele de îngrășăminte pe hectar și pe cultură și numărul de administrări, etc.

De asemenea, în susținerea contestației **S.C. .X. .X. S.R.L.** anexează contractul de prestări servicii în misiuni de zbor aviochimice nr. X/19.01.2004 încheiat cu S.C. .X. .X. S.R.L. în calitate de prestator al cărui obiect îl constituie lucrări de fertilizare cu îngrășăminte folosind .X.nave tip X, X, procese verbale din care rezultă receptia lucrărilor executate, precum și facturi fiscale.

Prin adresa nr. X/11.X.2009, Direcția generală de soluționare a contestației a solicitat Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală să își exprime punctul de vedere asupra documentelor depuse de contestatoare.

Prin adresa nr. X/29.X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr. X/02.X.2009, Direcția generală a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală nu a transmis organelor de soluționare punctul de vedere față de documentele depuse de societate în susținerea contestației, menținând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Prin urmare se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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. ”

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă, ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele depuse și invocate de contestatoare.

4. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C.

.X. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata inscrise in facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru serviciile de administrare in conditiile in care organele de inspectie fiscala nu au analizat prevederile contractului de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 precum si documentele anexate la facturi.

În fapt, în perioada 01.X.2004 – 30.X.2005, **S.C. .X. .X. S.R.L.** și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru serviciile prestate de acesta.

În urma verificării, organele de inspectie fiscală au constatat că serviciile prestate de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru **S.C. .X. .X. S.R.L.** reprezintă servicii de administrare terenuri necultivate care nu aduc venituri societății, precum și faptul că prestatorul a facturat administrarea atât pentru suprafețele luate în arendă cât și pentru cele date în arendă, motiv pentru care nu au acordat societății contestatoare dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata în sumă totală de .X. lei conform prevederilor art. 145 alin. (3), din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, **S.C. .X. .X. S.R.L.** precizează că serviciile de administrare se referă la terenuri gestionate și nu la cele cultivate conform punctelor nr. 7, nr. 8, nr. 9 și nr. 10 din contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002, anexând în acest sens rapoarte de activitate întocmite de S.C. .X. .X. S.R.L.

În drept, art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă prestărilor de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă dacă serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din raportul de inspectie fiscală, se reține faptul că organele de inspectie fiscală nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de S.C. .X. .X. S.R.L. pentru serviciile de administrare prestate de aceasta întrucât suprafața de terenuri

existentă în proprietatea S.C. .X. .X. S.R.L. este mai mare decât suprafața cultivată, diferența dintre cele două suprafețe reprezentând suprafața necultivată care nu aduce venituri societății și pentru care se fac cheltuieli, precum și faptul că prestatorul a facturat administrarea atât pentru suprafețele luate în arendă cât și pentru cele date în arendă, fara a analiza insa conditiile de exigibilitate a taxei pe valoarea adaugata din punct de vedere al dreptului de deducere.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei de către contestatoare, se reține ca la punctele 7, 8, și 9 din contractul de colaborare nr. 01..X/08.X.2002 încheiat între societatea contestatoare și S.C. .X. .X. S.R.L. și autentificat la notar sub nr. .X./10.X.2002, aceasta din urmă acceptă executarea tuturor operațiunilor administrative și contabile necesare pentru redactarea bilanțului societății, însoțit de contabilitatea analitică, care va fi supus organelor decizionale ale .X. .X. S.R.L. și autorităților competente, precum și declarațiile de venituri, acceptă să furnizeze asistența reprezentanților contestatoarei și să reprezinte **S.C. .X. .X. S.R.L.** în relațiile cu autoritățile.

La punctul 10 din contractul menționat mai sus, se stipulează:

“Pentru prestațiile de la punctele 7-8-9 .X. .X. S.R.L. va recunoaște .X. .X. S.R.L. o plată lunară de 2,15 euro + TVA pentru orice hectar net de teren gestionat (administrat)X. .X. S.R.L., pentru prestațiile executate, va prezenta factura proformă lunară în euro, având anexată nota cu hectarele gestionate (administrate)”

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține ca nu rezultă faptul că serviciile de administrare terenuri prestate de S.C. .X. .X. S.R.L. societății contestatoare se referă la terenurile cultivate sau arendate așa cum au constatat organele de inspecție fiscală.

Mai mult, din cele precizate mai sus, se reține faptul că serviciile de administrare terenuri necultivate menționate de organele de inspecție fiscală sunt altele decât cele agricole.

Totodată, din analiza facturii nr. X/14.01.2005, anexată la dosarul cauzei la pagina 635 volumul 4, se reține ca la rubrica “Denumirea produselor” este înscrisă mențiunea servicii administrative X 2004, cantitatea 2.269,1865 ha la prețul unitar (fără TVA) de X lei iar potrivit site-ului BNR cursul valutar stabilit în data de 13.X.2005 a fost de X lei.

În susținerea contestatiei, **S.C. .X. .X. S.R.L.** anexează la factura nr. X/14.01.2005 raportul de activitate întocmit de S.C. .X. .X. S.R.L. în baza contractului de colaborare nr. XX/08.X.2002, existent la dosarul cauzei la pag. 636 volumul 4, în care sunt detaliate serviciile de administrare iar din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat aceste documente.

Astfel, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa verifice realitatea operatiunii din punct de vedere al contractului incheiat intre cele doua societati, daca aceste servicii sunt destinate utilizării în folosul

operațiunilor sale taxabile, dacă serviciile i-au fost prestate societății contestatoare, dacă factura fiscală cuprinde toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, și pe cale de consecință dacă **S.C. .X. .X. S.R.L.** poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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.” și se va desființa Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele anexate și invocate de contestatoare.

5. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cantității de 16.120 kg soia în condițiile în care organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere factura nr. .X/27.05.2005.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat faptul ca societatea a achiziționat o cantitate de 19.522 kg “samântă de soia”, a utilizat 400 kg iar la data de 31.X.2005 **S.C. .X. .X. S.R.L.** avea un stoc de 3.002 kg, rezultând o diferență de 16.120 kg care nu se regăsește în stoc, motiv pentru care taxa pe valoarea adăugată aferentă acestei cantități în sumă de .X. lei reprezintă taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă potrivit art. 145 alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, **S.C. .X. .X. S.R.L.** anexează factura nr. .X/27.05.2005 emisă către S.C. .X. .X. S.R.L. din care rezultă vânzarea unei cantități de 16.120 kg de soia X.

În drept, art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă prestărilor de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă dacă serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat ca în gestiunea societății nu se regăsește cantitatea de 16.120 kg samânță de soia.

Or, în susținerea contestației **S.C. .X. .X. S.R.L.** prezintă documente care nu au fost analizate de organele de inspecție fiscală, respectiv factura nr. .X/27.05.2005.

Astfel, comparând datele din situația achizițiilor și a consumului de sămânță de soia în anul 2005 întocmită de organele de inspecție fiscală cu cele din fișa de magazie – X anexată de societate în susținerea contestației, se reține faptul că intrările din ambele documente sunt aceleași, respectiv:

- situația achizițiilor și a consumului de sămânță de soia în anul 2005 întocmită de organele de inspecție fiscală

- la data de 18.X.2005 societatea a achiziționat 11.804 kg sămânță soia la prețul de X lei (45.962,61 ROL)

- la data de 25.X.2005 societatea a achiziționat 7.718 kg sămânță soia la prețul de X lei (45.962,61 ROL)

- la data de 26.05.2005 societatea a consumat 400 kg

- fișa de magazie – X anexată de societate

- la data de 18.X.2005 societatea a achiziționat 11.804 kg soia X la prețul de X lei

- la data de 25.X.2005 societatea a achiziționat 7.718 kg soia X la prețul de 4,6 lei.

- la data de 26.X.2005 societatea a consumat 400 kg

- la data de 27.X.2005 societatea a consumat 16.120 kg.

Din cele precizate mai sus, se reține faptul că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere ca **S.C. .X. .X. S.R.L.** a livrat către S.C.

.X. .X. S.R.L. cantitatea de 16.120 kg de soia X cu factura nr. .X/27.05.2005 anexată la dosarul cauzei la pagina 329 volumul 2.

Prin adresa nr. X/11.X.2009, Direcția generală de soluționare a contestației a solicitat Direcției generale a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală să își exprime punctul de vedere asupra facturii nr. .X/27.05.2005.

Prin adresa nr. X/29.X.2009 înregistrată la Direcția generală de soluționare a contestației sub nr. X/02.10.2009, Direcția generală a finanțelor publice .X., Activitatea de inspecție fiscală precizează faptul că "în factura nr. .X/27.05.2005 pe care societatea a întocmit-o către S.C. .X. .X. S.R.L. nu se face mențiunea dacă este sămânță de soia sau este soia de consum."

Astfel, având în vedere atât constatările organelor de inspecție fiscală, cât și argumentele invocate de societate prin contestația formulată, se reține că nu se poate stabili cu certitudine dacă în cauză se analizează sămânță de soia sau soia X.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, prevederile legale în vigoare, faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că organul de soluționare nu poate stabili cu certitudine obiectul cauzei, respectiv dacă se analizează produsul sămânță de soia sau soia KPG 23930RR, în speță se va face aplicațiunea art. 216 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"(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.X.7 din OPANAF nr.519/2005, care precizează că:

"12.7. 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."

În consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii și de documentele anexate și invocate de contestatoare.

6. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă S.C. .X. .X. S.R.L. poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei

pe valoarea adaugata aferentă terenurilor achiziționate în condițiile în care din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în raport de prevederile legale în vigoare pe perioada verificată și aplicabile speței în cauză.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că **S.C. .X. .X. S.R.L.** a achiziționat terenuri în baza unor promisiuni de vânzare – cumpărare pentru care nu a încheiat contracte de vânzare – cumpărare în formă autentică și pe care nu le-a intabulat în cartea funciară, motiv pentru care nu au acordat societății dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei pentru perioada 01.X.2004 – 30.X.2004.

În drept, art.145 alin. 3 din Legea nr.571/2008 privind Codul fiscal precizează:

„Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă”.

Față de cele de mai sus, se reține că orice persoană, înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată poate deduce TVA aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate precum si pentru prestarile de servicii cu condiția ca bunurile și serviciile achiziționate să fie destinate realizării operațiunilor sale taxabile.

Totodată, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, legiuitorul vine cu impunerea respectării condițiilor prevăzute la art.145 alin. (8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:

“Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele

persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată”

Prin urmare, persoana impozabilă pentru a beneficia de acordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată trebuie să justifice exercitarea acestui drept în baza exemplarului original al facturii, care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin.(8) din Codul fiscal, și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Art. 134 alin. (5) lit. b din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare precizează:

“Exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată este anticipată faptului generator și intervine:

b) la data încasării avansului, în cazul în care se încasează avansuri înaintea livrării de bunuri sau a prestării de servicii. Se exceptează de la această prevedere avansurile încasate pentru plata importurilor și a drepturilor vamale stabilite, potrivit legii, și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite de taxa pe valoarea adăugată sau care nu sunt în sfera de aplicare a taxei. Prin avansuri se înțelege încasarea parțială sau integrală a contravalorii bunurilor sau serviciilor, înaintea livrării, respectiv a prestării. ”

De asemenea, punctul 59 alin. 3 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal precizează:

“ În cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală, este considerată data la care toate formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător. Orice facturare efectuată înainte de îndeplinirea formalităților impuse de lege pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător se consideră facturare de avansuri, urmând a se regulariza prin stornarea facturilor de avans la data emiterii facturii fiscale pentru contravaloarea integrală a livrării de bunuri imobile.”

Astfel, se reține faptul că în cazul livrării de bunuri imobile, data livrării, respectiv data la care se emite factura fiscală este considerată data la care formalitățile impuse de lege sunt îndeplinite pentru a se face transferul dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate rezultă că printre condițiile prevăzute de lege pentru transmiterea dreptului de proprietate a bunurilor imobile nu se află și condiția înscrierii în cartea funciară, aceasta fiind doar pentru opozabilitate față de terți.

Prin adoptarea Legii nr. 7/1996 - Legea cadastrului și a publicității imobiliare s-a avut în vedere necesitatea unificării procedurilor de publicitate imobiliară, respectiv a regimului cartii funciare și a registrului de transcriptiuni - înscripțiuni.

Din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare a achiziționat terenuri în baza unor promisiuni de vânzare – cumparare iar până la data încheierii inspecției fiscale **S.C. .X. .X. S.R.L.** nu are operata intabularea în cartea funciară.

Or, înscrierea în cartea funciară este doar pentru opozabilitate față de terți.

Se reține faptul că promisiunea de vânzare - cumparare poate fi bilaterala - de a vinde și de a cumpara - în care caz ambele părți se obligă să încheie în viitor, la prețul stabilit, contractul de vânzare-cumparare. Promisiunea bilaterala este un antecontract prin care părțile s-au obligat să vândă, respectiv să cumpere un teren.

Astfel, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat promisiunea de vânzare – cumpărare prin prisma unui antecontract, dacă **S.C. .X. .X. S.R.L.** a primit și înregistrat în evidența contabilă facturi de achiziție de terenuri și dacă acestea au fost emise cu TVA.

De asemenea, din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă societatea contestatoare a achitat prețul stabilit în promisiunile de vânzare – cumpărare conform facturilor emise în acest sens pentru a putea fi considerate facturi de avans.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să verifice dacă sunt îndeplinite toate condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de Codul fiscal, respectiv dacă aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, dacă terenurile i-au fost facturate societății contestatoare cu factura fiscală care cuprinde toate informațiile prevăzute la art. 155 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, dacă prețul stabilit în promisiunile de vânzare – cumpărare a fost achitat de contestatoare și dacă facturile în cauză pot fi considerate facturi de avans, și pe cale de consecință dacă **S.C. .X. .X. S.R.L.** poate beneficia sau nu de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată.

Având în vedere cele reținute mai sus, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că din raportul de inspecție fiscală nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au analizat dacă sunt îndeplinite toate condițiile de exercitare a dreptului de deducere prevăzute de Codul fiscal, se va desființa Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de **.X. lei** cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă, ținând cont de considerentele prezentei decizii și urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze tranzacțiile efectuate în funcție de situația de fapt constatată și să efectueze încadrarea corectă a acestora ținând cont de prevederile legale.

7. În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au dispus în sarcina societății colectarea taxei pe valoarea adăugată aferentă producției obținute la cultura de grâu în condițiile în care există contradicții între constatările organelor de inspecție fiscală și temeiul de drept invocat de către acestea.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au comparat producțiile medii la hectar între ceea ce a înregistrat **S.C. .X. .X. S.R.L.** și ceea ce au înregistrat societățile din zona .X. Mare care au realizat culturi de grâu și au constatat că societatea contestatoare a obținut producții medii mai mici decât media obținută de societățile din zonă în perioada 01.X.2004-30.X.2005.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au concluzionat că respectivele cantități lipsesc din gestiunea societății motiv pentru care au aplicat prevederile art. 128 alin. 3 lit. e din Legea nr. 571/2003 și au estimat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată .

Prin contestație, **S.C. .X. .X. S.R.L.** precizează că nu i se aplică prevederile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind estimarea bazei de impunere.

În drept, art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar către o altă persoană, direct sau prin persoane care acționează în numele acestuia.[...]

(3) Sunt, de asemenea, considerate livrări de bunuri efectuate cu plată, în sensul alin. (1):[...]

e) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor prevăzute la alin. (9) lit. a) și c).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține faptul că sunt considerate livrări de bunuri cu plată bunurile constatate lipsă din gestiune.

Bunurile sunt constatate lipsă din gestiune în urma inventarierii care potrivit pct. 1 din Anexa 1 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1753/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de activ și de pasiv reprezintă ansamblul operațiunilor prin care se constată existența tuturor elementelor respective, cantitativ-valoric sau numai valoric, după caz, la data la care aceasta se efectuează.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

Or, din analiza raportului de inspecție fiscală nu rezultă că în speță a avut loc o inventariere prin care să se constate faptul că societatea contestatoare a înregistrat minusuri de grâu.

Totodată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au concluzionat că societatea înregistrează bunuri, respectiv grâu lipsă din gestiune ca urmare a comparării producțiilor medii la hectar între ceea ce a înregistrat **S.C. .X. .X. S.R.L.** și ceea ce au înregistrat societățile din zona .X. Mare care au realizat culturi de grâu mai mari decât cele înregistrate de contestatoare în perioada 01.X.2004-30.X.2005 și au estimat baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată.

Or, estimarea baza de impunere se realizează în condițiile art. 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

“Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

Pct. 65.1 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.”

Din analiza prevederilor legale menționate mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul ca societatea contestatoare nu se află în niciuna din situațiile prevăzute pentru estimarea bazei de impunere.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivei producții de grâu de catre **S.C. .X. .X. S.R.L.** având în vedere faptul că obținerea unei culturi de grâu este un proces complex care este influențat nu numai de gradul de mecanizare ci depinde de însușirile genetice ale soiului, nivelul de fertilizare, tratamentele contra bolilor, tratamentele contra dăunătorilor, condițiile climaterice prielnice și să incadreze operațiunea ținând cont de situația de fapt a contestatoarei comparativ cu situația societăților comerciale care au realizat culturi de grâu în condiții similare și în raport de prevederile legale aplicabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar trebui să efectueze o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice.

Având în vedere cele precizate mai sus, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, se va face aplicațiunea prevederilor art. 216 alin.3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

“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. 12.7 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 care prevede:

“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.” și se va desființa Decizia de impunere nr. .X.20.X.2009 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei cu consecința reverificării de către o altă echipă decât cea care a întocmit raportul de inspecție fiscală pentru aceeași taxă, vizând aceeași perioadă și ținând cont de considerentele prezentei decizii.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 128, art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și art. 216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

DECIDE

Desființarea Deciziei de impunere nr. .X.20.X.2009 prin care s-a stabilit suplimentar de plată TVA în sumă de .X. lei, s-a respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei și s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară și rămasă de plată în sumă de **.X. lei**, societatea contestând taxa pe valoarea adăugată în sumă de .X. lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare a aceleași perioade și aceluiași tip de impozit ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel .X sau Curtea de Apel X în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,

DIRECTOR GENERAL ADJUNCT