



**Ministerul Finanțelor Publice**  
**Agenția Națională de**  
**Administrare Fiscală**  
**Direcția Generală a Finanțelor**  
**Publice a Județului Tulcea**  
**Nr. înreg. ANSPDCP: 20007/2011**



Str. Babadag nr. 163bis  
Loc. Tulcea, Jud. Tulcea  
Tel : 0240 502601  
Fax : 0240 502600  
e-mail: Admin.TLTLJUDX01@mfinante.ro

**DECIZIA nr.25 din 22.02.2013**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**SC X SRL înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.X.2012**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală prin adresa nr. X2012, înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr. X.2012, asupra contestației formulată de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-TL X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.X.2012 cu privire la suma de X lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, alin.(1) din OG 92/2003, privind Codul de procedură fiscală republicată,cu modificările și completările ulterioare.

Contestația este semnată de titularul dreptului procesual și confirmată cu ștampila persoanei fizice autorizate, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare..

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 , 207 și 209 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,cu modificările și completările ulterioare , s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, SC X SRL, cu domiciliul fiscal în loc. Tulcea, X, cod unic de înregistrare X, nr. de ordine în Registrul comerțului X contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X.2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.X.2012 cu privire la suma de X lei reprezentând T.V.A. stabilită suplimentar de plată motivând următoarele:

- Societatea consideră că organul fiscal a aplicat în mod eronat art.1 din OMFP 3389/2011 întrucât ea nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute de actul normativ invocat, astfel că „organul de inspecție a putut stabili baza de impozitare, fiindu-i puse la dispoziție documente contabile ce atestă situația reală privind: costul de producție pe fiecare cultură, producția obținută în preț de cost pe fiecare cultură, producția vândută înscrisă în facturi și conturi contabile, analitica pe fiecare cultură, balanța contabilă analitică ce cuprinde conturile dezvoltate de la sintetic la analitic...”

- Petenta contestă lipsa de corelație între opiniile formulate în raportul de inspecție privind legalitatea operațiunilor agentului economic și Decizia de impunere care este rezultatul interpretării Circularei ANAF nr.807030/27.01.2012 „neopozabilă agentului economic”.

- Contestatara susține că organul de inspecție nu a deținut în perioada controlului informații incorecte și incomplete, întrucât a putut stabili din documentele întocmite de societate conform legii contabilității: producția la hectar, costul producției pe fiecare perioadă și pe fiecare sortiment cultivat, producția vândută, producția rămasă în stoc.

- SC X SRL menționează că terenul agricol pe care îl deține petenta este slab calitativ și slab productiv fapt dovedit de sprijinul acordat în mod obișnuit de APIA, precum și de adresa nr.X19.10.2012 emisă de Oficiul Județean pentru Pedologie și Agrochimie Tulcea, la care se adaugă faptul că a fost arendat și folosit după mai mulți ani de necultivare – după cum rezultă din Adeverința nr.X22.10.2012 de la Primăria Comunei X.

- În contestație se menționează : „Pornind de la Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1698 din 20 septembrie 2005, privind sprijinul pentru dezvoltarea rurală prin Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală (FEADR), a fost creat Programul Național de Dezvoltare Rurală pentru perioada 2007 – 2013, document elaborat la Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale. Acesta detaliază modul concret de delimitare a Zonelor Semnificativ Defavorizate din România, pe baza caracteristicilor pedotologice ale terenurilor, unde Unitatea Teritorială a Comunei Sarichioi în care subscrisa își desfășoară activitatea agricolă, este înscrisă pe listă.”

- În finalul contestației SC X SRL concluzionează că nu există argumente de fapt și de drept pentru a susține concluziile și măsurile stabilite de organul de inspecție fiscală și în consecință solicită admiterea contestației și anularea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X2012 emisă în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.X.2012 cu privire la T.V.A. în sumă de X lei.

**II** Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X.2012 emisă de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ în baza Raportului de inspecție fiscală parțială nr.X.2012 a fost reținută în sarcina petentei ca obligație fiscală suplimentară T.V.A. în sumă de X lei, din care SC X SRL contestă T.V.A. în sumă de X lei aferentă bazei de impozitare în sumă de X lei stabilită de organul de control prin estimare în conformitate cu Circulara ANAF nr.X.2012.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă Activitatea de Inspecție Fiscală a stabilit în conformitate cu prevederile legale prin decizia de impunere nr.X.2012 T.V.A. suplimentar de plată în sumă de X lei.**

**În fapt**, organele fiscale din cadrul DGFP Tulcea - Activitatea de Inspecție Fiscală au efectuat o inspecție fiscală la SC X SRL în urma căreia au întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr.X.2012 în baza căruia au emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X.2012 prin care au stabilit T.V.A. suplimentar de plată în sumă de X lei, din care petenta contestă T.V.A. în sumă de X lei aferentă bazei de impozitare în sumă de X lei stabilită de organul de control prin estimare conform OMFP nr.3389/2011, astfel :

În timpul controlului organele de inspecție fiscală au analizat costurile pentru fiecare cultură realizată de operatorul economic, precum și producția obținută și

înregistrată de acesta. De asemenea au fost analizate producțiile medii la hectar obținute de societate în anii 2010 și 2011 de SC X SRL, în corelație cu producțiile medii la hectar obținute pe județul Tulcea transmise de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea, stabilindu-se următoarele:

- la culturile de legume, SC X SRL a obținut, atât în anul 2010 cât și în anul 2011, producții peste mediile pe hectar transmise de D.A.D.R. Tulcea;
- În anul 2010 la culturile de porumb și floarea soarelui și în anul 2011 la cultura de porumb, societatea a obținut conform documentelor justificative sub media la hectar transmisă de D.A.D.R. Tulcea;
- În anul 2010, operatorul economic a însămânțat porumb pe o suprafață de X ha de pe care a obținut o cantitate de X kg, rezultând o producție medie de X kg/ha. Din situația producțiilor medii la hectar realizate în județul Tulcea înaintată de D.A.D.R Tulcea rezultă că producția medie de porumb la hectar la nivelul județului Tulcea pentru anul 2010 a fost de X kg/ha. A rezultat astfel o diferență de producție nejustificată de operatorul economic în cantitate de X kg/ha, care înmulțită cu nr. de hectare cultivate (X ha) rezultă o cantitate de porumb nejustificată de X kg, în valoare de X lei (X/kg) – bază de estimare pentru care echipa de inspecție a majorat TVA colectată cu suma de X lei;
- În anul 2010, operatorul economic a însămânțat floarea soarelui pe o suprafață de X ha de pe care a obținut o cantitate de X kg, rezultând o producție medie de X kg/ha. Din situația producțiilor medii la hectar realizate în județul Tulcea înaintată de D.A.D.R Tulcea rezultă că producția medie de floarea soarelui la hectar la nivelul județului Tulcea pentru anul 2010 a fost de X kg/ha. A rezultat astfel o diferență de producție nejustificată de operatorul economic în cantitate de X kg/ha, care înmulțită cu nr. de hectare cultivate (X ha) rezultă o cantitate de floarea soarelui nejustificată de X kg, în valoare de X lei (X kg \* X/kg) – bază de estimare pentru care echipa de inspecție a majorat TVA colectată cu suma de X lei;
- În anul 2011, operatorul economic a însămânțat porumb pe o suprafață de X ha de pe care a obținut o cantitate de X kg, rezultând o producție medie de X kg/ha. Din situația producțiilor medii la hectar realizate în județul Tulcea înaintată de D.A.D.R Tulcea rezultă că producția medie de porumb la hectar la nivelul județului Tulcea pentru anul 2011 a fost de X kg/ha. A rezultat astfel o diferență de producție nejustificată de operatorul economic în cantitate de X kg/ha, care înmulțită cu nr. de hectare cultivate (X ha) rezultă o cantitate de porumb nejustificată de X kg, în valoare de X lei (X kg \* X lei/kg) – bază de estimare pentru care echipa de inspecție a majorat TVA colectată cu suma de X lei;

Petenta contestă decizia de impunere nr.X.2012 pentru TVA de X lei din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.AF. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

În perioada verificată (01.08.2010-31.07.2012) petenta a avut ca obiect de activitate :Cultivarea legumelor, a specialităților horticoale și a produselor de sera (cod CAEN 0112), Cultivarea cerealelor, porumbului și a altor plante n.c.a. (cod CAEN 0111,

Cultivarea fructelor, nucilor, a plantelor pentru băuturi și mirodenii (cod CAEN 0113), Cultivarea legumelor și a pepenilor, a rădăcinoaselor și tuberculilor (cod CAEN 0113).

Din analiza documentelor solicitate în vederea efectuării inspecției fiscale, organele de control au constatat că au fost prezentate informații și documente incomplete privind producția de cereale obținută în anii 2010 și 2011, în sensul că în anul 2011, la cultura de porumb, veniturile înregistrate din valorificarea producției au fost inferioare cheltuielilor efectuate pentru realizarea lor (venituri = X lei, cheltuieli = X lei). De asemenea, urmare controlului s-a constatat că în anul 2011 cheltuielile pentru înființarea culturii de porumb au fost cu mult mai mari (aprox. 500%) față de cele din 2010, în condițiile în care suprafața cultivată s-a majorat doar cu 18 ha (cheltuieli 2010 = X; cheltuieli 2011 = X lei).

Întrucât organele de inspecție fiscală au constatat anumite neconcordanțe între producția realizată pe suprafața cultivată de contribuabil în anii 2010 și 2011 cu porumb și floarea soarelui și producția medie obținută la hectar în județul Tulcea, comunicată de D.A.D.R. Tulcea nr.X.2012, s-a procedat la estimarea bazei de impunere în conformitate cu prevederile art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, a Ordinului Președintelui A.N.A.F. 3389/03.11.2011 și a notei de fundamentare aprobată de conducătorul Activității de Inspecție fiscală a D.G.F.P. Tulcea, **astfel încât lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată în conformitate cu prevederile art. 128 alin (4) lit d din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.**

**O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede:**

Referitor la obiectul și funcțiile inspecției fiscale

Art. 94

“(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția 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”

Referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului fiscal

Art. 6

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

Art. 7

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

Referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere

Art. 67

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

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

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

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

**(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.**

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”

Față de cele prezentate în fapt și în drept reținem următoarele:

În considerarea faptului că pe parcursul desfășurării inspecției fiscale este necesar a se respecta regulile privind inspecția fiscală ce va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere și ținând seama de faptul că inspecția fiscală are ca atribuții constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale, organele de inspecție fiscală trebuiau să aibă în vedere situația specifică a contribuabilului verificat.

SC X SRL menționează că terenul agricol pe care îl deține petenta este slab calitativ și slab productiv fapt dovedit de sprijinul acordat în mod obișnuit de APIA, precum și de adresa nr.X.2012 emisă de Oficiul Județean pentru Pedologie și Agrochimie Tulcea, la care se adaugă faptul că a fost arendat și folosit după mai mulți ani de necultivare – după cum rezultă din Adeverința nr.X.2012 de la Primăria Comunei X

Tot în contestație se menționează : „Pornind de la Regulamentul Consiliului (CE) nr. 1698 din 20 septembrie 2005, privind sprijinul pentru dezvoltarea rurală prin Fondul European Agricol pentru Dezvoltare Rurală (FEADR), a fost creat Programul Național de Dezvoltare Rurală pentru perioada 2007 – 2013, document elaborat la Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale. Acesta detaliază modul concret de delimitare a Zonelor Semnificativ Defavorizate din România, pe baza caracteristicilor pedotologice ale terenurilor, unde Unitatea Teritorială a Comunei X în care subscria își desfășoară activitatea agricolă, este înscrisă pe listă.”

Având în vedere motivațiile de mai sus organul de soluționare a solicitat cu adresa nr.X12.2012 DADR Tulcea comunicarea producțiilor medii pe hectar la culturile de floarea soarelui și porumb, relizate în zona X pentru anii 2010 și 2011. În adresele de răspuns, nr.X.2013 și nr.X.2013, se menționează: “localitatea X se află în lista UAT – urilor cuprinse în zona semnificativ defavorizată... Informații suplimentare le găsiți pe site-ul APDRP–Măsura 121–Anexa 9” Aceasta cuprinde Lista UAT incluse în Zona Semnificativ Defavorizată (include zona X) precum și Metodologia de calcul a notelor de bonitate (cu luarea în considerare a următorilor factori: calitatea solului, climatului, relieful, condițiile de umiditate ale a solului) și relația lor cu producția agricolă. Potrivit

APDR în ZSD productivitatea agricolă este limitată (ex. Producția medie de porumb este de 39% din producția medie națională), în special datorită calității reduse a solului (domină solurile tinere, nisipoase), climatului nefavorabil (temperaturi ridicate și precipitații scăzute) și de umiditate a solului (predomină solurile nisipoase, cu drenaj rapid).

În virtutea dreptului său de apreciere, precum și a rolului activ, consacrate de art.6 și 7 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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, să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză. Estimarea bazei de impunere se realizează numai după examinarea tuturor acestor elemente și cu aplicarea criteriilor stabilite chiar de dispozițiile art. 67 din Codul de procedură fiscală.

Față de cele prezentate mai sus se reține că organele de inspecție fiscală nu au avut în vedere acele elemente care sunt cele mai aproape de situația de fapt fiscală a contribuabilului verificat, motiv pentru care urmează a se face aplicarea prevederilor art.216 alin (3) din O.G.92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nrX.2012, urmând ca organele de inspecție fiscală ,prin altă echipă,să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere actele normative aplicabile în speță ,cele reținute în prezenta decizie, argumentele și documentele aduse de petentă în susținerea contestației.

În speță sunt aplicabile și următoarele prevederi legale:

Pct. 11.5, 11.6 ,11.7 din O.P.A.N.A.F. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**”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”**

Pct. 102.5 din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

**“În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ (...) este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”.**

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216 alin (3) din O.G. 92/2003 ,privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se

**DECIDE:**

**Art.1** Desființarea parțială a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.F-TL X.2012. emisă de Activitatea de inspecție fiscală, pentru taxa pe valoarea adăugată în suma X lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au întocmit decizia de impunere contestată de petentă, să procedeze la emiterea unui nou act administrativ fiscal ținând cont de prevederile legale în vigoare și de cele reținute în prezenta decizie.

**Art.2** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, conform prevederilor legale

DIRECTOR EXECUTIV