

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA  
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI GIURGIU  
= BIROUL SOLUTIONARE CONTESTATII =

---

**DECIZIA nr. 11/ .....2013**

privind solutionarea contestatiei formulata de S.C. SRL  
cu domiciliul fiscal in sat. , oras , jud. , cu domiciliul  
ales in str. nr. , sector , inregistrata la Directia  
Generală a Finantelor Publice sub nr. /03.12.2012

Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice Giurgiu, a primit spre solutionare contestatia formulata de S.C. SRL cu domiciliul fiscal in sat. , oras , jud. , cu domiciliul ales in , str. nr. sector , inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice sub nr. /03.12.2012.

Contestatia a fost depusa prin avocat ales, conform prevederilor art.206 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexata imputernicirea avocatiala in original.

Contestatia este formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /31.10.2012 si are ca obiect suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de depunere prevazut de art. 207 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Incepand cu data de .09.2010, societatea se afla in procedura de insolventa

Biroul de solutionare a contestatiilor din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice a judetului constatand ca sunt indeplinite dispozitiile art. 205, art. 207 alin.(1) si art. 209 alin.(1) lit.a) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, este legal investit sa se pronunte asupra contestatiei formulata de S.C. SRL cu domiciliul fiscal in sat. , oras , jud. , cu domiciliul ales in , str. nr. , sector .

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. S.C. SRL contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /30.10.2012, mentionand urmatoarele:

Societatea sustine ca este supusa procedurii insolventei prevazuta de Legea nr.85/2006, conform incheierii din data de 22.09.2010, pronuntata de Tribunalul , Sectia Civila, in dosarul /2010 si ca s-au incalcat in mod abuziv prevederile art.41 alin.(1) din Legea nr.85/2006 potrivit caruia: „Nici o dobanda, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuiala, numita generic accesorii, nu va putca fi adaugata creantelor nascute anterior datei deschiderii procedurii”.

*1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de lei*

Societatea contestatoare considera ca in mod netemeinic si nelegal organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a TVA si au invocat faptul ca „nu reiese necesitatea prestarii serviciilor din moment ce S.C. SRL detine in patrimoniu mijloace de transport si utilaje agricole, si, totodata, in baza contractului comodat incheiat intre acesta si S.C. SRL foloseste cu titlu gratuit mijloace fixe, echipamente tehnologice si utilaje”, iar „prevederile legale invocate, respectiv art.146 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal”nu sunt incidente.

Contestatoarea sustine ca in perioada verificata societatea a cultivat suprafete de teren, iar pentru valorificarea produselor obtinute „este necesar ca acestea sa ajunga din camp, unde sunt recoltate, in depozite sau la clienti. Este evident ca produsele agricole trebuie sa fie transportate din camp catre depozite sau clienti si manipulate , pentru a fi valorificabile”.

S.C. SRL mentioneaza ca „ nu se poate nega ca operatiunile de transport si manipulare a produselor agricole nu reprezinta operatiuni taxabile din moment ce fara acestea productia nu poate fi valorificata si astfel inregistrate venituri impozabile”.

Societatea sustine ca s-a facut o confuzie in sensul ca „desi se analizeaza cheltuielile de transport cu autoturisme, autocamioane, vole, chirie utilaje, se face trimitere la utilaje agricole. Or, cu utilajele agricole nu se transporta recolta ci se obtine recolta.”

Societatea sustine ca „nu avem mijloace de transport cu care sa putem transporta, in vederea valorificarii, o productie agricola de pe suprafata de mii de hectare de teren. Tocmai din acest motiv este evident ca a fost necesar ca subscrisa sa angajam cheltuieli cu asemenea servicii.”

Totodata, contestatoarea sustine ca potrivit art.6 „organul fiscal trebuia sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale”, ca „documentele invocate in RIF in sustinerea nedeductibilitatii TVA in fapt confirma deductibilitatea taxei” si ca „inspectia fiscala a aplicat si interpretat gresit prevederile art. 146 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal socotind operatiunile ca fiind netaxabile”.

Societatea considera ca „raportat la motivarea cuprinsa in decizia de impunere contestata si RIF, s-au incalcat si regulile privind inspectia fiscala, cuprinse la art.105 Cod Pr. Fisc., potrivit carora inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere”.

*2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de lei*

Societatea contestatoare solicita „sa inlaturati sustinerile organelor fiscale cu privire la nedeductibilitatea TVA” deoarece „subscrisa am precizat ca SC SRL, in calitate de cumparator, a efectuat transportul produselor conform contract nr. /01.05.2009 dar a apelat la alte societati de transport, neavand capacitatea de transport a intregii capacitati, refacturand acele cheltuieli catre subscrisa. In acest sens subscrisa nu am avut posibilitatea de a prezenta documente de transport, organele de inspectie fiscala calificand gresit operatiunile, respectiv faptul ca era vorba de refacturarea unor cheltuieli si nu de prestari directe de servicii. In fapt nu s-a tinut cont de faptul ca TVA provenea din refacturarea unor cheltuieli de transport astfel ca in acest caz era aplicabila structura comisionarului prevazuta in Normele Metodologice.”

Totodata, societatea contestatoare sustine ca „in cazul in care se refactureaza cheltuieli efectuate pentru alta persoana, respectiv atunci cand o persoana impozabila primeste o factura sau alt document pe numele sau pentru livrari de bunuri/prestari de servicii importuri efectuate in beneficiul altei persoane si refactureaza contravaloarea respectivelor

livrari/prestari/importuri, se aplica structura de comisionar conform prevederilor pct.6 alin.(3) si (4) sau, dupa caz, ale pct.7 alin.(2). ..... Or, nu se putea refuza dreptul de deducere al taxei, cheltuielile de transport cu recoltarea productiei agricole fiind evident cheltuieli efectuate in vederea operatiunilor taxabile”.

Societatea sustine ca „realitatea operatiunii trebuia cercetata doar sub aspectul naturii cheltuielilor refacturate (deductibila fiind de transport) si asupra justificarii acesteia cu documente (exista factura fiscala)”.

In concluzie, societatea sustine ca „in mod gresit s-a refuzat subscrisei dreptul de deducere a TVA in suma de                    lei, organul de inspectie fiscala retinand si calificand gresit operatiunile pe care le-a analizat”.

### *3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de                    lei*

Societatea sustine ca facturile proforme indeplinesc conditiile prevazute de art.155 din Codul fiscal, „ca atare TVA deductibila in suma de                    lei a fost inregistrata pe baza unui document ce indeplineste calitatea de document justificativ”.

### *4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de                    lei*

Referitor la sustinerile organelor de inspectie fiscala potrivit carora agentul economic nu a prezentat documente justificative care sa motiveze nivelul scazut al productiilor pe perioada 2008 - 2011, societatea sustine ca aceasta afirmatie este nejustificata atata timp cat a prezentat explicatii si a depus documente, care au fost mentionate in Raportul de inspectie fiscala.

Societatea isi intemeieaza sustinerile in baza art.21 alin.(4) lit.c), art. 126 lit.a), art. 128 alin.(4) lit.d).

Societatea sustine ca „organele de inspectie fiscala au estimat baza de impunere si TVA colectata prin aducerea productiei obtinute la nivelul productiei medii comunicate pentru anii 2008 - 2011 pentru culturile de grau, porumb si rapita”.

Societatea arata ca „organul de inspectie fiscala a solicitat documente justificative pentru justificarea calamitatii stocurilor desi in cazul de fata productia neobtinuta nu este stoc”.

Societatea considera ca in mod gresit si profund abuziv organele fiscale au inteles sa analizeze recolta obtinuta de subscrisa in perioada inspectiei, si sa o majoreze fara vreun temei legal, acesta nefiind indreptatit sa colecteze TVA si ca nu erau aplicabile prevederile art.128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, recolta neputand fi considerata ca fiind „bun lipsa din gestiune, deoarece nu era si nu putea fi inregistrata in gestiune din moment ce nu a fost efectuata..... In fapt, organul de inspectie fiscala a facut confuzie intre calamitarea anumitor bunuri existente pe stoc, si neobtinerea unei productii din cauza conditiilor meteo”.

Societatea sustine ca si administratorul societatii a explicat ca „productia nu era calamitata ci diminuata ca efect al conditiilor meteorologice, productia care nu s-a obtinut neputand constitui stoc care sa lipseasca din gestiune” si ca „productia subscrisei nu este inregistrata ca stoc, din moment ce nu a fost obtinuta si nu putea fi analizata din acest punct de vedere, prevederile art.128 alin.4lit.d) din Codul fiscal nu puteau fi aplicate.....”.

Societatea apreciaza ca „din moment ce subscrisa nu am obtinut productia pentru care s-a colectat de catre inspectia fiscala TVA, si, mai mult, nu am livrat-o unei alte persoane, nu exista o operatiune impozabila si nici nu se poate colecta TVA” iar „masura aplicarii procedurii de estimare, efectuata in baza art.6, art.7 alin.(2) si art 67 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 a fost luata in mod ilegal”.

Societatea sustine ca organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata pe considerentul ca, in perioada verificata, subscrisa a obtinut productii la hectar sub media productiilor transmise de Directia pentru agricultura , fara ca in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, organele de inspectie fiscala sa precizeze care a fost metoda prevazuta de lege folosita pentru estimare, respectiv sa analizeze productiile declarate si inregistrate in evidenta de catre subscrisa in raport cu tehnologia aplicata si cu cheltuielile efectuate de subscrisa pentru obtinerea acestora, cu conditiile metecorologice si de mediu.

In raport de cele prezentate mai sus, va rugam sa observati ca masura constand in estimarea bazei de impunere in ceea ce priveste productiile la hectar obtinute de catre societate este lipsita de temei legal”.

Societatea citeaza prevederile art.6, art.7 alin.(2), art.49, art.67, art.83 alin.(4), art.94 si art.105 din O.G. nr.92/2003, pct.65.1 si pct. 65.2 din H.G .nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, sustinand ca, din analiza raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere atacate, reiese ca nu exista un temei de drept ce a determinat estimarea de catre organele de inspectie fiscala a productiei si ca au fost prezentate neclar temeiurile legale in baza carora s-a stabilit debitul suplimentar reprezenand taxa pe valoarea adaugata.

#### *5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata nedeductibila in suma de lei*

Societatea sustine ca cheltuielile de infiintare a culturilor de orz, porumb, floarea soarelui si rapita sunt cheltuieli efectuate in folosul operatiunilor taxabile atata timp cat obiectul de activitate este agricultura.

Societatea sustine ca „in mod injust s-a considerat ca in fapt cheltuielile efectuate nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile”.

Totodata, societatea sustine ca „dupa cum rezulta si din declaratia administratorului, nu s-a precizat ca au fost calamitate culturile, ci faptul ca nu a fost realizata productia”.

In concluzie, societatea considera ca „raportat la obiectul de activitate al subscrisei, cheltuielile de infiintare si TVA aferenta sunt deductibile” si ca intruneste conditiile de deductibilitate, prevazute de art.146 alin.(1) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

#### *6. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala*

Societatea sustine ca „s-au trasat in sarcina societatii obligatii imprecise prin Dispozitia contestata cu privire la depunerea declaratiilor informative D394, va rugam sa admiteti contestatia si cu privire la acest act administrativ si sa dispuneti desfiintarea lui, urmand ca DGFP sa emita, dupa ce va raspunde solicitarilor noastre de clarificare, daca va fi necesar, o noua Dispozitie in care sa se precizeze expres masura pe care societatea urmeaza a o lua cu precizarea concreta in aceasta a sumelor si a partenerilor de afaceri”.

In concluzie, fata de toate aspectele mentionate, societatea solicita organelor de solutionare a contestatiilor sa constate ca societatea a inregistrat si declarat corect TVA de rambursat si ca astfel are dreptul la rambursarea sumei de lei, reprezentand TVA de rambursat.

**II. Organele de inspectie fiscala au efectuat verificarea la S.C. SRL din punct de vedere a taxei pe valoarea adaugata, obiectivul inspectiei fiscale fiind**

calcularea, inregistrarea, virarea si declararea in cuantumurile legale a TVA, aferenta perioadei .03.2008 - .05.2012.

Inspectia fiscala partiala a fost efectuata urmare solicitarii soldului negativ de TVA in suma de lei inscris in Decontul de taxa pe valoarea adaugata, inregistrat la AFPCM sub nr. /25.06.2012.

Organele de inspectie fiscala au suspendat, incepand cu data de .07.2012, inspectia fiscala partiala aferenta perioadei .2008 - .2012, urmare solicitarii agentului economic conform adresei nr. /26.07.2012 si au intocmit Referatul privind suspendarea inspectiei fiscale nr. /31.07.2012. Odata cu incetarea conditiilor ce au dus la suspendarea inspectiei fiscale partiale, organele de inspectie fiscala au comunicat ridicarea suspendarii incepand cu data de .2012 conform adresei nr. /22.10.2012.

Prin Raportul de inspectie fiscala nr.F-GR /30.10.2012, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /30.10.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. Activitatea de Inspecție Fiscala, au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei intrucat au constatat urmatoarele:

*1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

Organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, deoarece, in perioada martie 2008 - mai 2012 contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila prestari servicii diverse ( in principal transport cu autoturisme, autocamioane, vole chirie utilaje, s.a.) pe baza de facturi fiscale emise de S.C.

SRL Giurgiu, prestari care nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile.

Organele de inspectie fiscala mentioneaza faptul ca S.C. SRL detine in patrimoniu diverse mijloace de transport si utilaje agricole si totodata in baza contractului comodat incheiat intre acesta si S.C. SRL foloseste cu titlu gratuit mijloace fixe, echipamente tehnologice si utilaje.

Organele de inspectie fiscala sustin ca S.C. SRL nu justifica deducerea TVA aferenta prestarilor de servicii potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

*2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

Organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta facturii nr. /15.08.2009, intrucat au constatat ca agentul economic a dedus TVA pentru prestari de servicii pentru care nu a prezentat documente de transport sau alte documente din care sa reiasa realitatea si legalitatea tranzactiei si faptul ca serviciile sunt necesare desfasurarii activitatii.

Potrivit prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organele de inspectie fiscala au diminuat TVA deductibila cu suma totala de lei.

*3. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

Organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a TVA, in suma de lei, inscrisa in facturile proforma nr. /30.06.2008 si nr. /30.06.2008, intrucat au considerat ca factura proforma nu este un document care sa indeplineasca calitatea de document justificativ, si au constatat ca societatea nu a respectat prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada iulie 2008 - octombrie 2011, productia inregistrata de agentul economic pe hectar la grau, porumb, floarea soarelui si rapita este mai mica decat productia medie transmisa de catre Directia pentru Agricultura Judeteana, astfel:

- in anul 2008 societatea are o suprafata de ha cultivata cu grau, iar productia de grau obtinuta este de kg/ha, fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha si o suprafata de ha cultivata cu porumb, productia obtinuta fiind de kg/ha fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha;

- in anul 2009 societatea are o suprafata de ha cultivata cu grau, iar productia de grau obtinuta este de kg/ha (la ) si de kg/ha (la ), fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha la si kg/ha la ;

- in anul 2010 societatea are o suprafata de ha cultivata cu rapita, iar productia de rapita obtinuta este de kg/ha, fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha si o suprafata de ha cultivata cu grau, la si ha la , iar productia de grau obtinuta este de kg/ha (la ) si de (la ), fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha la si kg/ha la ;

- in anul 2011 societatea are o suprafata de ha cultivata cu grau, iar productia de grau obtinuta este de kg/ha, fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha si o suprafata de ha cultivata cu porumb, iar productia de porumb obtinuta este de , fata de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura Judeteana de kg/ha.

Totodata, organele de inspectie fiscala sustin ca societatea contestatoare nu a prezentat documente justificative care sa motiveze nivelul scazut al productiilor aferente perioadei 2008 - 2011 si, conform art.67 alin.(1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si art.128 alin.(4) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru diferentele de productie estimate in suma de lei, au colectat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei

Organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, intrucat societatea nu a respectat prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din legea nr.571/2003, deoarece au constatat ca suma de lei, reprezentand cheltuieli de infiintare a culturilor de orz, porumb, floarea soarelui si rapita in perioada 2009 - 2011 nu au condus la realizarea de culturi.

6. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, in perioada verificata, sunt neconcordante intre sumele declarate de contribuabil in D 394 si partenerii sai de afacere si au dispus depunerea unor noi declaratii informative D 394 corect intocmite.

7. Referitor la majorarile si penalitatile de intarziere

Pentru obligatiile fiscale stabilite suplimentar, organele de inspectie fiscala, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia

fiscala nr. F-GR /30.10.2012 au stabilit majorari si penalitati de intarziere in suma totala de lei, aferente perioadei .06.2012 - .10.2012 si, conform prevederilor OPANAF nr.364/2009 privind Sistemul de proceduri pentru inspectia fiscala, organele de inspectie fiscala au procedat la indreptarea unor erori materiale din Raportul initial de inspectie fiscala nr.197/30.10.2012 si Decizia initiala de impunere nr.209/30.10.2012, respectiv au anulat accesoriile aferente taxei pe valoarea adaugata in suma totala de 284.641 lei, intrucat din data de .09.2010 S.C.Agrocxpres SRL se afla in procedura de insolventa conform Legii nr.85/2006 privind procedura insolventei.

**III.** Luand in considerare constatările organelor fiscale, motivele invocate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate, se retin urmatoarele:

Societatea desfasoara activitatea de cultivarea cerealelor, plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase.

Perioada supusa verificarii a fost .2008 - .2012.

*1. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

**Directia Generala a Finantelor Publice Giurgiu prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, pe motiv ca prestarile de servicii diverse nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile, in conditiile in care, din documentele aflate la dosar, nu rezulta situatia de fapt.**

**In fapt**, in perioada verificata, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in suma totala de lei, aferenta prestarilor de servicii diverse (transport cu autoturisme, autocamioane, vole, chirie utilaje), pe baza de facturi fiscale emise de S.C. SRL.

Organele de inspectie fiscala au diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de lei, deoarece au considerat ca prestarile efectuate de S.C. SRL nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile si, din evidenta contabila nu reiese necesitatea prestarilor de servicii in conditiile in care societatea detine in patrimoniu diverse mijloace de transport si utilaje agricole.

Prin contestatie, societatea precizeaza ca operatiunile de transport si manipulare a produselor agricole reprezinta operatiuni taxabile din moment ce fara acestea productia nu poate fi valorificata si astfel inregistrate venituri impozabile.

**In drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;”**

Potrivit prevederilor citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta serviciilor care i-au fost prestate sau urmeaza sa ii fie prestate de o persoana impozabila daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Asadar, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta unor prestari de servicii, in principal transport cu autoturisme, autocamioane, vole, chirie utilaje pe baza de facturi fiscale emise de S.C. SRL, care nu sunt destinate in folosul operatiunilor taxabile si sustin ca din evidenta contabila nu reiese necesitatea prestarii serviciilor (in principal transport cu autoturisme, autocamioane, vole, chirie utilaje), in desfasurarea activitatii, in conditiile in care societatea detine in patrimoniu diverse mijloace de transport si utilaje agricole, dar si ca foloseste cu titlu gratuit mijloace fixe, echipamente tehnologice si utilaje.

In sustinerea contestatiei, societatea considera ca in mod netemeinic si nelegal organele de inspectie fiscala au refuzat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata atata timp cat societatea a cultivat suprafete de teren, iar pentru valorificarea produselor obtinute „este necesar ca acestea sa ajunga din camp, unde sunt recoltate, in depozite sau la clienti si ca nu se poate nega ca operatiunile de transport si manipulare a produselor agricole nu reprezinta operatiuni taxabile din moment ce fara acestea productia nu poate fi valorificata si astfel inregistrate venituri impozabile” si ca „organul fiscal trebuia sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale” si depune in copie Contractul de comodat incheiat cu S.C. SRL si Situatia mijloacelor fixe, echipamentelor tehnologice si utilajelor.

Astfel, se retine ca, din dosarul cauzei, nu rezulta cu certitudine daca organele de inspectie fiscala au avut in vedere documentele prezentate de societate, respectiv daca au facut o analiza a situatiei mijloacelor fixe aferente contractului de comodat si a mijloacelor fixe detinute de societate.

Totodata, pentru a determina starea de fapt fiscala, potrivit art.7 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata,

**„Organul fiscal este indreptatit sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata, organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”**

Art.49 alin.(1) din acelasi act normativ, precizeaza:

**„Mijloace de proba**

**(1) Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal, in conditiile legii, administreaza mijloace de proba putand proceda la:**

**a) solicitarea informatiilor, de orice fel din partea contribuabililor si a altor persoane;”**

Si, potrivit art.105 al aceluiasi act normativ:

**„Art. 105 - Reguli privind inspectia fiscala**

**(1) Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”**

Avand in vedere ca forma actului de inspectie fiscala face imposibila analizarea de catre organele de solutionare a situatiei de fapt in temeiul de drept incident in cauza, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /31.10.2012 pentru suma de lei conform prevederilor art. 216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit



careia „Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”.

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt, tinand cont de prevederile legale referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere dispozitiile legale incidente in materie si cele precizate in prezenta decizie.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul M.F.P.- A.N.A.F. nr.2137/2011, care precizeaza:

**„12.7.Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.**

*2. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

**Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, pe motiv ca prestarile de servicii nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile, in conditiile in care, societatea nu prezinta documente din care sa reiasa realitatea tranzactiilor.**

**In fapt**, in perioada verificata, societatea si-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, in suma totala de lei, aferenta prestarilor de servicii (refacturare transport conform contract nr. /01.05.2009), pe baza facturii nr. /15.08.2009 emisa de S.C. SRL .

Organele de inspectie fiscala au diminuat taxa pe valoarea adaugata deductibila cu suma de lei, deoarece contribulabilul nu a prezentat documente de transport sau alte documente din care sa reiasa realitatea si legalitatea tranzactiei inregistrata si faptul ca serviciile sunt necesare desfasurarii activitatii.

Prin contestatie, societatea precizeaza ca S.C. SRL, in calitate de cumparator, a efectuat transportul produselor conform contract /01.05.2009 dar a apelat la alte societati de transport, neavand capacitatea de transport a intregii cantitati si a refacturat cheltuielile, sustinand ca „in acest caz era aplicabila structura comisionarului prevazuta in Normele metodologice”.

**In drept**, potrivit art. 134<sup>1</sup> alin.(4) si art.145 alin.(2) lit.a), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Art. 134<sup>1</sup> - Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii**  
[ . . . . ]

**(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situatii de lucrari cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, faptul generator ia nastere la data emiterii situatiilor de lucrari sau, dupa caz, la data la care aceste situatii sunt acceptate de beneficiar.**

[ . . . . ]

**Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

[ . . . . ]

**(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;"**

Potrivit prevederilor citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta serviciilor care i-au fost prestate sau urmeaza sa ii fie prestate de o persoana impozabila daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Asadar, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea serviciilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Fata de prevederile legale, citate mai sus, se constata ca era necesar ca societatea sa prezinte situatii de lucrari sau alte documente (raport) care sa ateste executarea transportului produselor sau marfurilor asa cum este specificat la obiectul contractului nr. /01.05.2009.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, se retine ca organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, intrucat societatea nu a prezentat documente de transport sau alte documente din care sa reiasa realitatea si legalitatea tranzactiei inregistrata si faptul ca serviciile sunt necesare desfasurarii activitatii.

Astfel, din documente anexate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

In Contractul de transport nr. /01.05.2009 incheiat intre S.C. SRL, in calitate de prestator (transportator) si S.C. SRL, in calitate de beneficiar, la Capitolul I - Obiectul contractului se stipuleaza:

„Obiectul contractului il constituie transportul produselor si marfurilor, in limita cantitatilor comandate de beneficiar si pe rutele stabilite de acesta”.

Iar la Capitolul III - Plata transportului se specifica: Plata transportului se efectueaza pe baza facturii [. . . ], in urma raportului emis de beneficiar.”

Asadar, se retine ca societatea nu prezinta, in sustinerea contestatiei, documente justificative privind transportul sau alte documente din care sa reiasa realitatea tranzactiilor atata timp cat si in contractul de transport se precizeaza ca se va emite un raport.

Societatea sustine, in contestatie, ca S.C. SRL, „in calitate de cumparator a efectuat transportul produselor conform contractului nr. /01.05.2009, dar a apelat la alte societati de transport” si „nu se putea invoca faptul ca subscrisa nu am fost in posesia documentelor de transport din moment ce era vorba de o refacturare”.

Sustinerile petentei sunt nejustificate intrucat aceasta are sarcina de a demonstra cu documente realitatea prestarii serviciilor, iar motivarea ca e comisionar nu este reala, intrucat, asa cum am precizat mai sus S.C. SRL are calitatea de prestator si nu de comisionar in relatia cu petenta.

Astfel, conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) si art.134<sup>1</sup> alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata este conditionata de prestarea efectiva.

In lipsa dovezilor care sa certifice realitatea prestarii serviciilor pentru nevoile firmei, sustinerile societatii nu pot fi luate in considerare la solutionarea cauzei, nefiind de natura sa deroge de la prevederile legale privind conditiile de acordare a deductibilitatii taxei pe valoarea adaugata.

In speta, s-a pus problema realitatii si legalitatii tranzactiei inregistrate si necesitatea serviciilor atata timp cat S.C. SRL nu a prezentat, nici in sustinerea contestatiei si nici organelor de inspectie fiscala documente care sa justifice transportul in scopul realizarii de operatiuni taxabile.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale, mentionate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca , in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au acordat societatii dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, inscrisa in factura nr. /15.08.2009, fapt pentru care se va respinge contestatia ca neintencziata pentru acest capat de cerere.

*3. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata in suma de lei*

**Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata inregistrata in baza facturilor proforme.**

**In fapt**, societatea a inregistrat, in luna iunie 2008 taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei inscrisa in facturile proforme nr. Si din .06.2008.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, intrucat facturile proforme nu indeplinesc calitatea de document justificativ.

**In drept**, la art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal sunt precizate conditiile de exercitare a dreptului de deducere, astfel:

**„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

**a) pentru taxa datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5);”**

Iar la art.155 din acelasi act normativ, citat mai sus, se precizeaza:

**„Art. 155 - Facturarea**

**(1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decat o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel tarziu pana in cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei.**

[ . . . . ]

**(5) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:**

**a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;**

**b) data emiterii facturii;**

**c) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, dupa caz, ale persoanei impozabile care emite factura;**

**d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, in cazul in care furnizorul/prestatorul nu este stabilit in România si si-a desemnat un reprezentant fiscal, daca acesta din urma este persoana obligata la plata taxei;**

**e) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 153, ale cumparatorului de bunuri sau servicii, dupa caz;**

[ . . . . ]

**k) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 125<sup>1</sup> alin. (3) in definirea bunurilor, in cazul livrarilor intracomunitare de mijloace de transport noi;**

**l) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, cu exceptia cazului in care factura este emisa inainte de data livrarii/prestarii sau incasarii avansului;**

[ . . . . ]

**o) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune;**

**p) orice alta mentiune ceruta de acest titlu.”**

Prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004 , legiuitorul reglementeaza la pct.46 justificarea deductiei taxei pe valoarea adaugata numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.(1) din Codul fiscal

**„46. (1) Justificarea deductiei taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal sau cu alte documente care sa contina cel putin informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct. 78”.**

Potrivit H.G. nr.831/1997, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora factura proforma nu face parte din modelul formularelor comune privind activitatea financiara si contabila cuprinse in catalogul prezentat in anexa nr. 1A, precum si normele metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, prevazute in anexa nr. 1B.

Asadar, potrivit prevederilor legale, mai sus mentionate, pentru exercitarea dreptului de deductie a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana, inregistrata in scopuri de TVA, trebuie sa justifice dreptul de deductie pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate de o alta persoana impozabila, de asemenea, inregistrata in scopuri de TVA, cu exemplarul original al facturii, care trebuie sa cuprinda in mod obligatoriu informatiile prevazute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate si/sau cu alte documente specifice aprobate prin Hotararea Guvernului nr.831/1997, cu modificarile ulterioare.

Potrivit prevederilor legale, citate mai sus, se retine ca pentru a exercita dreptul de deductie a taxei pe valoarea adaugata, societatea trebuie sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art.155 alin.(5). Ori, societatea detine facturi proforme care se definesc ca documente emise de vanzator prin care specifica produsele ce se vor vinde, cu caracteristicile lor principale si pretul.

Societatea contestatoare sustine ca are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata deoarece facturile proforme indeplinesc „ca si conditie de forma , prevederile art.155 Cod Fiscal”.

Factura proforma nu este un document justificativ primar, nu este document contabil si nici document fiscal, si nu este reglementata de nici o norma legala, este, de fapt, o oferta de pret, pe cand factura este un document cu regim special care atesta transferul proprietatii unui bun catre o persoana juridica.

Asadar, factura proforma nu este un document cu caracter comercial, are doar caracterul unei oferte de pret pentru anumite servicii.

Factura proforma este o forma de prefacturare, fara obligatia platii, se defineste ca fiind copia unei facturi si se intocmeste pentru a estima o valoare, fiind urmata intotdeauna de o factura care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, astfel, factura proforma este un document provizoriu si trebuie sa fie urmata de factura.

Factura proforma nu se inregistreaza in evidenta contabila si nici in declaratiile fiscale/informative ale nici unei societati (emitenta/primitoare).

Conform dictionarului economic financiar, factura proforma este un document emis de vanzator prin care se specifica produsele ce se vor vinde, cu caracteristicile lor principale, deci este o forma de invitatie la cumparare, trimisa unui eventual cumparator.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, organele de solutionare a contestatiilor retin faptul ca societatea nu detine o factura intocmita conform prevederilor art.155 in baza careia sa deduca taxa pe valoarea adaugata, prin urmare, organele de inspectie fiscala, in mod corect si legal nu au dat drept de deductie a TVA in suma de lei, aferenta facturilor proforme, motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia, ca ncintemeiata, pentru suma de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

4. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei

**Directia Generala a Finantelor Publice prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala au dispus in sarcina societatii colectarea taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, aferenta bazei de impunere in suma de lei, stabilita ca diferenta intre productia medie la hectar inregistrata de societate si productia medie la hectar furnizata de Directia pentru Agricultura Judeteana .**

**In fapt**, in perioada verificata, societatea a inregistrat productii medii la hectar astfel:  
- in luna iulie 2008 pentru cultura de grau a obtinut kg/ha pentru o suprafata de ha si in luna decembrie 2008, pentru cultura de porumb a obtinut kg/ha, pentru o suprafata de ha la ;  
- in luna iulie 2009 pentru cultura de grau a obtinut kg/ha pentru o suprafata de ha la si kg/ha pentru suprafata de ha la ;  
- in luna iulie 2010 pentru cultura de rapita a obtinut kg/ha pentru o suprafata de ha la si pentru cultura de grau a obtinut kg/ha, pentru o suprafata de ha la si kg/ha pentru suprafata de ha la ;  
- in luna iulie 2011, la , pentru cultura de grau a obtinut kg/ha pentru o suprafata de ha si pentru cultura de porumb a obtinut kg/ha, pentru o suprafata de ha.

Din adresele emise de Directia pentru Agricultura Judeteana nr. /26.07.2010, nr. /30.09.2011 si nr. /04.04.2012 privind productiile medii la hectar pentru principalele culturi aferente anului agricol 2008 reiese ca productia medie la grau este de kg/ha si la porumb este de kg/ha, in anul 2009 productia medie la grau este de kg/ha la si kg/ha la , in anul 2010 productia medie la rapita este de kg/ha, iar la grau este de kg/ha la si kg/ha la si in anul 2011 productia medie la grau este de kg/ha si la porumb este de kg/ha.

Pentru diferentele dintre productiile medii la hectar la culturile de grau si rapita, transmise de Directia pentru Agricultura Judeteana si productiile medii la hectar, la culturile de grau si rapita, inregistrate de S.C. SRL in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au estimat baza de impunere la suma de lei, conform art. 67 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pentru care au colectat suplimentar taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

In drept, art. 67 alin.(1), (2) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

„Art. 67 - Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscala de plata aferenta prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de cate ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectueaza in situatii cum ar fi:

a) in situatia prevazuta la art. 83 alin. (4);

b) in situatiile in care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum si in situatia in care acestea nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

(3) In situatiile in care, potrivit legii, organele fiscale sunt indreptatite sa stabileasca prin estimare bazele de impunere, acestea identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

*Norme metodologice:*

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

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscala;

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

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, in lipsa acestora, organul fiscal va avea in vedere datele si informatiile detinute de acesta despre contribuabilii cu activitati similare.”

Spetei ii sunt aplicabile si prevederile art.1 din Ordinul nr. 3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care precizeaza:

„Art. 1 - (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectueaza de organele de inspectie fiscala in situatii cum ar fi:

- documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele si informatiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus mentionate, in situatia in care organul fiscal nu poate stabili baza de impunere, acesta are posibilitatea sa o estimeze folosind toate

datele si documentele care au relevanta in vederea impunerii si care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

Conform prevederilor legale invocate in drept la estimarea bazei de impunere, organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere elementele cele mai apropiate de situatia de fapt fiscala, precum si datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare care sunt relevante pentru impunere.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere deoarece productiile medii la hectar evidentiata de catre societate sunt mai mici decat cele transmise de Directia pentru Agricultura Judeteana prin adresele nr. /26.07.2010, nr. /09.2011 si nr. /04.04.2012.

La estimarea productiilor, organele de inspectie fiscala, au avut in vedere si Circulara nr. 807030/27.01.2012, inregistrata la D.G.F.P. sub nr. /27.01.2012 si la AIF sub nr. /30.01.2012.

Din documentele existente la dosarul cauzei, se retine ca, organele de inspectie fiscala, nu au analizat cauzele obiective care au condus la obtinerea acestor productii agricole avand in vedere procesul complex care este influentat nu numai de gradul de mecanizare, de tehnologia aplicata ci depinde si de insusirile genetice ale solului, nivelul de fertilizare, tratamente contra bolilor si daunatorilor, conditii climaterice prielnice, precum si de natura solului si de riscuri.

Asadar, organele de inspectie fiscala nu au verificat documentele referitoare la lucrarile agricole efectuate de societate, daca acestea au fost efectuate in termen optim si daca s-a respectat tehnologia.

In vederea identificarii elementelor care sunt apropiate situatiei societatii, organele de solutionare a contestatiilor, prin adresele nr. /11.01.2013 si nr. /24.01.2013, au solicitat Directiei pentru Agricultura Judeteana informatii referitoare despre societati comerciale care desfasoara activitati similare cu cele ale petentei si care au in arenda suprafete de teren cultivate cu grau si rapita, precum si AGR 2 b.

Prin adresele nr. /19.01.2013 si nr. /31.01.2013, inregistrate la D.G.F.P. sub nr. /22.01.2013 si nr. /31.01.2013, Directia pentru Agricultura Judeteana comunica productiile pentru zonele si, declarate de societati care desfasoara activitati similare cu ale societatii contestatoare, din care, organele de solutionare a contestatiilor retin ca pentru anii 2008, 2009, 2010, 2011 exista diferente intre productiile inregistrate de societate si productiile raportate la Directia pentru Agricultura Judeteana, prin AGR 2 b. Din aceleasi adrese, reiese ca societatile mentionate care desfasoara activitati similare cu societatea contestatoare, au realizat productii diferite, atat la grau, porumb cat si la rapita, fata de productiile realizate de societatea contestatoare.

Avand in vedere prevederile legale, precum si faptul ca din dosarul cauzei nu rezulta daca organele de inspectie fiscala, in baza art.7 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, au utilizat toate informatiile si documentele in determinarea starii fiscale a contribuabilului, se va desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /31.10.2012, pentru suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia contestata, sa procedeze la reanalizarea situatiei de fapt, iar in functie de cele constatate sa stabileasca obligatia corecta.

Prin urmare, se vor aplica prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**„Art.216- Solutii asupra contestatiei**

[ . . . ]

**(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.”**

In termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii de desfiintare, organele de inspectie fiscala vor reanaliza situatia de fapt privind obligatiile fiscale ale contestatoarei in functie de documentele relevante in speta, reglementarile aplicabile in materie, precum si cele precizate in prezenta decizie si de dispozitiile pct.11.6 si 11.7 din Ordinul MFP - ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, unde se precizeaza:

**„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.**

**11.7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”**

La reverificare vor fi avute in vedere si sustinerile contestatoarei.

*5. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de                      lei*

**Directia Generala a Finantelor Publice                      prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca, in mod legal, organele de inspectie fiscala nu au dat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata, pe motiv ca cheltuielile cu infiintarea culturilor nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile.**

**In fapt**, in perioada 2009 - 2010, societatea a inregistrat cheltuieli de infiintare a culturilor de orz, porumb, floarea soarelui si rapita si in perioada 2010 - 2011 pentru cultura de orz in suma totala de                      lei.

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de                      lei, pentru infiintarea culturilor in perioada 2009 - 2010 si 2010 - 2011, deoarece aceste cheltuieli nu au concurat la realizarea de operatiuni taxabile, iar agentul economic nu a prezentat documente justificative cu care sa demonstreze ca aceste culturi au fost calamitate.

Societatea contestatoare sustine ca intruneste conditiile care ii dau dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata, intrucat obiectul de activitate al societatii este agricultura si, desi nu a realizat productie, totusi, detine o factura in conformitate cu prevederile art.155, deci indeplineste conditia de deducere, iar cheltuiala este in folosul operatiunilor taxabile din moment ce vizeaza infiintarea unor culturi agricole.

**In drept**, potrivit art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare:

**„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

**a) operatiuni taxabile;”**

Potrivit prevederilor citate mai sus, se retine ca orice persoana impozabila, inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata, are dreptul sa deduca taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta serviciilor care i-au fost prestate sau urmeaza sa ii fie prestate



de o persoana impozabila daca serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Asadar, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de utilizarea bunurilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv din Raportul de inspectie fiscala nr. F-GR /30.10.2012 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR

/31.10.2012, se retine ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibila taxa pe valoarea adaugata in suma totala de lei, conform art.145 alin.(2) lit.a) din din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat societatea a dedus taxa pe valoarea adaugata aferenta infiintarii de culturi in perioada 2009 - 2010 si 2010 - 2011, fara ca acestea sa conduca la realizarea de venituri.

La paginile 6 si 7 din Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au estimat baza de impunere si au colectat taxa pe valoarea adaugata pentru anii 2008, 2009, 2010 si 2011, de unde rezulta ca, in luna iulie 2010, societatea a obtinut productie la culturile de rapita si grau, ceea ce vine in contradictie cu constatările de la pag. 7, unde, organele de inspectie fiscala, nu au dat drept de deducere pentru cheltuielile de infiintare a culturilor pe motiv ca acestea „nu au condus la realizarea acestor culturi”.

Societatea contestatoare, prin raspunsul nr. 5 la Nota explicativa din data de .10.2010, sustine ca a infiintat culturi , iar „prin procesele verbale de recoltare au fost comunicate cantitatile recoltate pe tipuri de culturi, iar in cazul nerealizarii productiei, au fost precizate cauzele (seceta, inundatii etc), modul de rezolvare a situatiei (cosire, tocarea, discuire etc.) determinand in acest caz pierdere pentru societate”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, se retine ca societatea sustine ca nu au fost calamitate culturile ci nu s-a obtinut o productie datorita vremii nefavorabile, prin urmare nu a avut documente pe care sa le prezinte organelor de inspectie fiscala, anexand in sustinere adresa nr. /29.10.2012 emisa de Ministerul Mediului si Padurilor prin care se transmit informatii agrometeorologice pentru perioada 2008 - 2012.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retine faptul ca organele de inspectie fiscala nu au efectuat o analiza a situatiei de fapt si nu rezulta daca organele de inspectie fiscala au analizat productiile obtinute de societate, precum si documentele care au stat la baza inregistrarii cheltuielilor efectuate cu infiintarea culturilor, care au fost culturile infiintate si din care culturi s-au obtinut productii.

Avand in vedere ca forma actului de inspectie fiscala face imposibila analizarea de catre organele de solutionare a situatiei de fapt in temeiul de drept incident in cauza, urmeaza sa se desfiinteze Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /31.10.2012, pentru suma totala de lei conform prevederilor art.216 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, potrivit careia „**Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”.

Organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P. , prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, urmeaza sa reanalizeze situatia de fapt, tinand cont de prevederile legale referitoare la deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata, avand in vedere dispozitiile legale incidente in materie si cele precizate in prezenta decizie.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile din Instructiunile pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul M.F.P.- A.N.A.F. nr.2137/2011, care precizeaza:

„12.7. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.

*6. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala*

**In fapt**, intrucat exista diferente intre sumele raportate de S.C. SRL si clientii si furnizorii acesteia, organele de inspectie fiscala au intocmit Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala.

Societatea sustine ca „s-au trasat in sarcina societatii obligatii imprecise prin Dispozitia contestata cu privire la depunerea declaratiilor informative D394”.

**In drept**, competenta de solutionare conferita de art.205 si 209 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

**„Art. 205 - Posibilitatea de contestare**

**(1) Impotriva titlului de creanta precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, in conditiile legii.**

**(2) Este indreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.**

**(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.**

**(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.**

**(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.**

**(6) Bazele de impunere constatate separat in decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.**

[ . . . ]

**Art. 209 - Organul competent**

[ . . . ]

**(2) Contestatiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”**

De asemenea, potrivit pct.5.1 si 5.3 din Instructiuni pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate de Ordinul ANAF nr. 2137/2011:

„5.1. Actele administrative fiscale care intra in competenta de solutionare a organelor specializate prevazute la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscala, republicat, sunt cele prevazute expres si limitativ de lege.

[ . . . ]

**5.3. Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, instiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobanzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere in libera circulatie etc.”**

Pe cale de consecinta, conform dispozitiilor legale, mai sus citate, in temeiul Titlului IX din Codul de procedura fiscala, rezulta ca solicitarea petentei referitoare la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nu este de competenta organului de solutionare a contestatiilor, aceasta urmeaza a fi declinata Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Juridice 3.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 134<sup>1</sup>, art.145 alin.(2) lit. a), art.146 alin.(1) lit. a) , art.155 alin. (1) si (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.7 alin.(2), art.67 alin.(1), (2) si (3), art. 105 alin. (1), art.205, art. 209 alin.(2) si art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, pct. 65.1, si 65.2 din Hotararea nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, art.1 alin.(1), (2), (3) din Ordinul nr.3389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pct.5.1 si 5.3, pct.11.6, 11.7 si 12.7 din Instructiuni pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate de Ordinul ANAF nr. 2137/2011, H.G. nr.831/1997, coroborate cu art.216 alin.(3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

#### DECIDE

1. Desfiintarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. F-GR /31.10.2012 pentru suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata, urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata, sa procedeze la o noua verificare a aceleiasi perioade si aceluiasi tip de impozit tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta, precum si de cele precizate in prezenta decizie.

2. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de S.C. SRL cu domiciliul fiscal in sat. Malu Spart, oras Bolintin Vale, jud. , pentru suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

3. Declinarea competentei de solutionare, pentru capatul de cerere prin care S.C. SRL a solicitat desfiintarea Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala, in favoarea Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Juridice 3, spre competenta solutionare.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 (sase) luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV**

**VELICAN VIRGINIA**