

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1058 din 2014
privind soluționarea contestației formulată de
S.C. S.R.L. din sat , județul

Cu adresa nr. , înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. , **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din comuna , **județul** , împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C. S.R.L. are sediul social în sat , comuna , județul , este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare cu atribut fiscal RO.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei TVA stabilită suplimentar de plată;
- lei accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de , iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P. sub nr.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I.Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] Apreciem ca fiind nelegale și netemeinice înscrisurile contestate, pentru următoarele aspecte:

1. În ceea ce privește inspecția realizată, ca urmare a cererii subscrisei de rambursare a TVA, organele de inspecție fiscală au procedat la realizarea unei inspecții fiscale, pentru perioada – [...]

2. În ceea ce privește inspecția fiscală realizată ca urmare a desființării Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite prin inspecția fiscală nr. , prin Decizia nr. , [...] aducem următoarele critici: [...]

Apreciam ca fiind nemotivată stabilirea unei baze de impozitare suplimentare, atâta timp cât operațiunile economice de la înființarea culturilor agricole până la recoltarea acestora au fost înregistrate în totalitate. [...]

În prezenta cauză nu sunt întrunite elementele care să conducă la estimarea bazelor de impunere, neaflându-ne în nici una din situațiile invocate de legiuitor. [...]

Referitor la Circulara nr.807030

Arătăm că aceasta este internă ANAF-ului și nu reprezintă lege, nu a fost publicată în Monitorul Oficial al României deci nu este opozabilă terților conform art.139 din Constituția României. [...]

În concluzie, apreciem că organele de inspecție fiscală nu au procedat în mod corect și legal la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producțiile realizate de subscrisa [...].

În ceea ce privește aplicarea "estimării bazei de impunere":

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată [...] fără ca în Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate, organele de inspecție fiscală să precizeze care a fost metoda prevăzută de lege folosită pentru estimare respective să analizeze producțiile declarate și înregistrate în evidență de către subscrisa în raport cu tehnologia aplicată și cu cheltuielile efectuate de noi pentru obținerea acestora. [...]

În ceea ce privește sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, dispozițiile Codului de procedură fiscală, precizează: [...].

Astfel, din contextul legal citat, rezultă că în vederea clarificării stării de fapt fiscale a unui contribuabil, organul de inspecție are dreptul de a verifica documentele justificative și evidențele contabile ale acestuia, relevante pentru impunere, în scopul motivării deciziei sale de impunere.

În raport de cele prezentate mai sus, vă rugăm să rețineți că măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producțiile obținute de către subscrisa este insuficient argumentată. [...]

Așa cum am arătat mai sus, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că, producțiile subscrisei sunt cele declarate, ci s-au mulțumit a le compara cu cele medii comunicate de DAJ , fără a argumenta însă că rezultatul obținut în urma comparării este unul legal ce poate fi opozabil subscrisei. [...]

Inspectorii fiscali nu au ținut cont de nici un fel de factor la momentul concluzionării, factori care duc la producții minime. [...]

Datele furnizate de DAJ nu reflectă realitatea în teren, informațiile primite sunt voluntare și nu obligatorii; de obicei, societățile mari raportează, pe când cele mici mai puțin; asta face ca media comunicată să fie peste cea reală.

În concluzie, în prezenta cauză nu pot fi avute în vedere aceste producții medii comunicate de DAJ [...].

Față de prevederile legale incidente în cauză și din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat estimarea de către organele de inspecție fiscală a producției subscrisei [...].

În concluzie, vă rugăm să admiteți contestația înaintată, cu consecința admiterii cererii de rambursare formulată de subscrisa. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la S.C S.R.L., s-au stabilit următoarele:

"[...] Perioada supusă prezentei verificări a fost – [...]

S.C SRL a făcut obiectul unei inpecții fiscale privind TVA pentru perioada – prin care s-a soluționat Decontul de TVA aferent lunii nr. depus cu obțiune de rambursare a soldului sumei negative a TVA în cuantum de lei. Urmare inpecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. și emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inpecția fiscală nr. [...]

Împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inpecția fiscală nr. [...] contribuabilul a depus contestația înregistrată la AFPCM sub nr. [...].

Urmare contestației depusă de contribuabil a fost emisă Decizia nr. [...] prin care s-a decis:

"1. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare [...] pentru suma totală de lei [...]

Reverificarea a avut ca obiect suma de lei reprezentând TVA, lei reprezentând dobânzi de întârziere și 12.309 lei reprezentând penalități de întârziere [...].

Organele de inpecție fiscală au procedat la reverificarea aspectelor care au condus la TVA stabilită suplimentar în sumă totală de lei, urmare estimării bazei de impunere aferentă diferenței rezultată din compararea producțiilor medii, potrivit Circularei ANAF nr. 807030/27.01.2012 [...].

Organele de inpecție fiscală au procedat la compararea următoarelor aspecte:

- producțiile pentru principalele culturi realizate de SC SRL în anul ;
- producțiile medii la hectar la principalele culturi pe localități pentru transmise de DAJ prin adresa nr. [...].

Conform evidenței contabile și Cererii unice de plată pe suprafașă pe depusă la APIA sub nr., în anul SC SRL a avut înființate pe raza comuneiurmătoarele culturi:

- rapiță [...] de hectare de pe care a obținut o producție medie dekg/ha
- grâu [...] ha de pe care a obținut o producție medie de kg/ha
- floarea soarelui [...] ha de pe care a obținut o producție medie dekg/ha
- porumb [...] ha de pe care a obținut o producție medie de kg/ha.

Procedând la compararea producțiilor medii obținute de societate și înregistrate în evidența contabilă, cu producțiile medii comunicate de DAJs-a constatat că:

- producția medie la cultura de rapiță obținută de societate este mai mică cu kg/ha [...] față de producția medie realizată pe raza comuneicomunicată de DAJ ;
- producția medie la cultura de grâu obținută de societate este mai mică cu kg/ha [...] față de producția medie realizată pe raza comunei comunicată de DAJ ;
- producția medie la cultura de floarea soarelui obținută de societate este mai mică cu kg/ha [...] față de producția medie realizată pe raza comuneicomunicată de DAJ ;
- producția medie la cultura de porumb obținută de societate este mai mică cu kg/ha [...] față de producția medie realizată pe raza comunei comunicată de DAJ

Având în vedere prevederile art.67, alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, [...], s-a procedat la estimarea bazei de impunere a TVA colectată pe baza analizei comparative a producțiilor obținute de agentul economic cu producțiile medii transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană S-a procedat la estimarea bazei de impunere a TVA în baza prevederilor art. 67, alin.(2), lit.b) OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, [...], coroborat cu prevederile art.1, alin.(1) din OMFP nr. 3389/03.11.2011, privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere. În acest sens a fost întocmită Nota de fundamentare privind selectarea metodei de stabilire a bazei de impunere prin care s-a aprobat estimarea bazei de impunere a tranzacțiilor efectuate de contribuabil prin metoda produsului/serviciului și a volumului. [...].

Prin urmare, organele de inpecție fiscală au constatat că TVA colectată este în sumă totală de lei aferentă producției.

S- a constatat că suma stabilită urmare reverificării în cuantum de lei este mai mare decât suma de lei din Decizia nr..... [...].

Având în vedere dispozițiile pct.11.7 din OMFP nr.450/2011 [...], organele de inspecție fiscală au stabilit urmarea reverificării următoarele: [...]

- TVA stabilită în urma reverificării = lei
- dobânzi de întârziere = lei
- penalități de întârziere = lei [...]"

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 111.

* Raportul de inspecție fiscală nr..... încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv reverificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei –, reverificarea efectuându-se în conformitate cu prevederile Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale Normelor metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Reverificarea a fost dispusă prin Deciziei nr. emisă de D.G.F.P. – Biroul soluționare contestații privind soluționarea contestației formulată de S.C. SRL ...împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr. emisă de A.I.F. Prin această decizie de soluționare a fost desființat parțial actul administrativ fiscal atacat pentru suma totală de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei) și s-a dispus efectuarea unei noi verificări pentru aceeași perioadă și același tip de impozit.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmarea reverificării taxei pe valoarea adăugată care a cuprins perioada –, au fost stabilite următoarele :

- lei – TVA stabilită suplimentar de plată;
- lei – accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată,

sume înscrise în Decizia de impunere nr. , în conformitate cu prevederile art.109 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare.

TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei reprezintă TVA colectată suplimentar prin aplicarea cotei de TVA de 24% asupra veniturilor suplimentare aferente anului agricol în sumă de lei stabilite de organele de inspecție fiscală prin estimare, în baza prevederilor art.67 alin. (2), lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a comparării producției medii la culturile de rapiță, grâu, porumb și floarea soarelui, înregistrată și declarată de către S.CSRL (mai mică), cu producția medie la hectar realizată pentru aceste culturi la nivelul localității Gogoșari (mai mare), localitate pe raza căreia au fost înființate culturile, conform adresei emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană nr..... .

Conform Cererii unice de plată pe suprafață depusă la APIA sub nr. , societatea a avut înființate următoarele culturi în anul

- cultura de rapiță – suprafața ha, s-a obținut o producție medie de kg/ha față de media de kg/ha raportată de D.A.D.R..... ;
- cultura de grâu – suprafața ha, s-a obținut o producție medie de kg/ha față de media de kg/ha raportată de D.A.D.R..... ;
- cultura de floarea soarelui – suprafața ha, s-a obținut o producție medie de kg/ha față de media de kg/ha raportată de D.A.D.R..... ;
- cultura de porumb – suprafața de ha, s-a obținut o producție medie de lei kg/ha față de media de kg/ha raportată de D.A.D.R..... .

În raport de cele mai sus precizate, organele de inspecție fiscală au procedat la compararea producției de rapiță, grâu, porumb și floarea soarelui realizată și înregistrată în evidența S.C SRL (mai mică), cu producția medie la hectar obținută pentru aceste culturi la nivelul comunei (mai mare) raportată de D.A.D.R..... , rezultând astfel pentru anul agricolo diferență în minus la societatea comercială față de producția medie realizată la aceleași culturi pe raza comunei

Astfel, diferențele negative înregistrate de societate față de producțiile medii la hectar obținute la nivelul localității , județul , au fost:

- la cultura de rapiță de kg;
- la cultura de grâu de kg/ha;
- la cultura de porumb de kg/ha;
- la cultura de floarea soarelui de kg/ha.

Având în vedere diferențele (kg/ha), suprafețele cultivate (ha) și prețurile medii de valorificare practicate de societatea comercială (preț/ha), organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare venituri suplimentare în sumă de lei, pentru care au colectat TVA suplimentară în sumă de lei (..... lei x 24%), conform prevederilor art.67 alin(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu art.1 alin.(1) din Ordinul ANAF nr.3389/03.11.2011.

* Prin contestația formulată, societatea comercială susține că nu datorează obligațiile fiscale suplimentare de plată, deoarece estimarea bazei impozabile prin compararea cu producțiile agricole obținute pe raza localității , s-a făcut cu încălcarea pct.65.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, societatea neaflându-se în nici una din situațiile invocate de legiuitor.

În ceea ce privește estimarea bazei de impunere aferentă diferenței rezultată din compararea producțiilor medii potrivit Circularei ANAF nt.807030/27.01.2012, societatea precizează: „[...] aceasta este internă ANAF-ului și nu reprezintă lege, nu a fost publicată în Monitorul Oficial al României deci nu este opozabilă terților conform art.139 din Constituția României.”

Se menținează că adresa D.A.D.R. nu poate să constituie un element cert de stabilire a bazei impozabile suplimentare și că organele de inspecție nu au analizat cauzele obiective care au condus la obținerea producțiilor declarate și înregistrate în evidența societății în raport cu tehnologia aplicată și cu cheltuielile efectuate de societate pentru obținerea producțiilor.

Mai mult, societatea precizează că organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de faptul că producțiile societății sunt cele declarate și nu au ținut cont de factorii care pot influența producția la hectar, respectiv condițiile climatice, tipul de teren, gradul de îmburuienare.

Nu există nici un indiciu că societatea nu ar fi înregistrat în contabilitate întreaga producție agricolă realizată, astfel că nu se aplică prevederile art.67 alin. (1), (2) și (3) din Codul de procedură fiscală, actualizat, privind estimarea bazei de impunere.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

" **Art. 67 - Stabilirea prin estimare a bazei de impunere**

(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: [...]

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. [...]"

- Ordinul Președintelui ANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

"**Art. 1** [...] (2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. [...]"

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

"**Art. 128 - Livrarea de bunuri** [...]"

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

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c). [...]"

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În raportul de inspecție fiscală se menționează că au fost analizate evoluția producțiilor agricole aferente anului , urmare Circularei A.N.A.F. nr.807030/27.01.2012.

Prin adresa A.N.A.F. nr. 807354/29.07.2014, au fost aduse precizări în ceea ce privește aplicarea Circularei A.N.A.F. nr. 807030/27.01.2012.

Astfel, având în vedere precizările din adresa A.N.A.F. nr.807354/29.07.2014 și constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală nr. , rezultă următoarele:

- Organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată suplimentară în sumă de lei aferentă perioadei – ca urmare a estimării bazei de impunere în sumă de lei, conform prevederilor art. 67 alin. (2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, actualizată, coroborate cu prevederile art.1 alin (1) din Ordinul .A.N.A.F. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Estimarea bazei de impunere a TVA, respectiv a producției agricole la culturile de rapiță, floarea soarelui, grâu, porumb, s-a realizat exclusiv pe baza datelor privind producțiile medii agricole la hectar raportate de Direcția pentru Agricultură Județeană pentru anul, fără a fi avute în vedere și alte circumstanțe edificatoare.

- Stabilirea prin estimare a bazei de impunere, conform art.67 alin (2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, actualizat, se va efectua strict în situațiile în care se constată neîndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite, respectiv evidențele contabile, fiscale, declarațiile fiscale sunt incorecte, incomplete sau acestea nu există, nu sunt puse la dispoziția organului de inspecție fiscală.

La estimarea bazei de impunere, organele de inspecție fiscală trebuie să motiveze pe bază de probe că evidențele contabile ale contribuabilului verificat sunt incorecte sau incomplete, că acesta nu a înregistrat în evidența contabilă în totalitate producția obținută, sau că a efectuat lucrări de produse agricole fără să fie înregistrate în evidența contabilă.

- Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se va efectua cu identificarea și luarea în considerare a tuturor circumstanțelor edificatoare, inclusiv având în vedere producțiile agricole realizate de alți agenți economici cu activitatea similară, însă vor fi analizate condițiile în care aceștia au desfășurat activitatea agricolă (organizare, funcționare, deținere utilaje, instalații, tehnologii, suprafețe cultivate, soiuri de semințe, personal de specialitate, condiții de irigare, etc.) comparativ cu condițiile în care societatea verificată și-a desfășurat activitatea.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au dovedit pe bază de probe sau constatări proprii că evidențele contabile, fiscale, declarațiile fiscale întocmite de reprezentanții S.C SRL sunt incorecte sau incomplete, și de asemenea nu au menționat că aceste documente nu există sau nu au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, astfel că nu sunt îndeplinite condițiile pentru estimarea bazei de impunere conform prevederilor art.67 alin(2) lit.b) din Codul de procedură fiscală, actualizat.

Estimarea producției agricole exclusiv pe baza datelor transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană Giurgiu privind producțiile medii la hectar realizate în localitatea, județul în anul agricol (mai mari), față de producțiile medii realizate de societatea contestatoare în aceeași perioadă (mai mici), fără ca organele de inspecție fiscală să aducă probe privind neînregistrarea în totalitate a producției obținute, sau efectuarea de livrări fără a fi înregistrate în evidența contabilă, este nejustificată și fără temeii legal.

Art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală prevede:

„Art. 216 Soluții asupra contestației[...]

(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.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

Drept urmare, în baza prevederilor art.216 alin. (3) și alin. (3¹) din Codul de procedură fiscală, actualizată, **se va desființa Decizia de impunere nr. a S.C.S.R.L.** pentru suma totală de lei, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată (.... lei) și accesorii aferente TVA (..... lei), urmând ca organele de inspecție fiscală apăsând A.J.F.P.....să reanalizeze cauza și să întocmească, dacă va fi cazul, un nou act administrativ fiscal, care va avea în vedere strict considerentele prezentei decizii și prin care să se dovedească că,

eventualele diferențe suplimentare la TVA se datorează estimării producției agricole efectuată conform prevederilor legale.

IV. Concluzionând analiza contestației formulată de **S.C. S.R.L.** din județul Giurgiu, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.....* ,, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Desființarea totală a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice **nr.** pentru suma de **.... lei**, din care:

- lei TVA stabilită suplimentar de plată;
 - lei accesorii aferente TVA stabilită suplimentar de plată,
- urmând ca organele de inspecție fiscală aparținând A.J.F.P.să încheie, dacă va fi cazul, o nouă decizie de impunere, având în vedere strict considerentele din prezenta decizie.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (sase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,