

NR.100/II/2013

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice .. a fost sesizat, de catre A.I.F. .., Serviciul de inspectie fiscala persoane juridice nr. .. prin adresa nr. ..., inregistrata la D.G.F.P... sub nr. ..., cu privire la contestatia formulata de S.C.... cu sediul in loc. .. ,str... nr. .. jud. .. C.I.F. RO .., nr. O.R.C. ...

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .. si a Raportului de inspectie fiscala nr....referitoare la obligatii de plata in suma de ... lei, dupa cum urmeaza:

- T.V.A. de plata in suma ... lei
- majorari de intarziere aferente T.V.A. in suma de.. lei
- penalitati de intarziere aferente T.V.A. in suma de.. lei
- si diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei .

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii Deciziei de impunere, respectiv .., potrivit confirmarii de primire privind data postei, aflata in copie la dosarul cauzei, si de data inregistrarii contestatiei la A.I.F. .., respectiv .., asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii organului fiscal , aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionarea Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competenta sa solutioneze prezenta contestatie.

I. S.C.,cu sediul in localitatea.., strada... nr. ..., judetul .. inregistrata la Oficiul Registrului Comerțului Ialomița sub nr. .., C.U.I. RO.. reprezentata legal prin administrator .., in conformitate cu dispozitiile art. 205, Titlul IX, din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completările ulterioare, inaintea contestatiei împotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ... si a Deciziei de impunere nr. ..întocmite de A.I.F., comunicate cu adresa nr. ... avand ca obiect suma de .. lei reprezentând:

- .. lei T.V.A., baza de impunere stabilita suplimentar in cuantum de .. lei
- .. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- ..lei- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata
- si diminuarea pierderii fiscale cu suma de 42.925 lei.

Solicita ca prin Decizia ce se va pronunța sa se admita argumentele prezentate si pe cale de consecința sa se anuleze Raportul de Inspectie Fiscala si Decizia de impunere pentru sumele contestate, in conformitate cu

art. 47 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Societatea contestă baza de impunere stabilită suplimentar în suma de ... lei, care îi revine un T.V.A. în suma de ... lei și accesoriile aferente, și baza de impunere stabilită suplimentar care a avut drept consecință diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei.

Societatea motivează că are ca obiect principal de activitate „...i”. și a încheiat, în calitate de arendaș, un contract de arenda cu S.C. .. pentru suprafața de.. ha. teren agricol.

Prin raportul de inspecție fiscală nr. ...care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .. organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea producției de lucerna masă verde și porumb, astfel ca aceste venituri suplimentare au influențat și rezultatul fiscal stabilit de societate pentru fiecare an în parte.

În opinia inspectorilor fiscali, estimarea veniturilor a fost determinată prin scăderea din producția medie realizată în diverse localități din județul Ialomița sau de altă societate, a producției efectiv realizate și înregistrate în contabilitate de către petenta.

Raționamentul acestei proceduri, a organelor de inspecție fiscală, consideră că a fost determinat de faptul că producția înregistrată este mică în comparație cu cheltuielile efectuate.

S.C.... consideră că metoda aplicată de organele de inspecție fiscală este în totală neconcordanță cu realitatea, estimarea producției agricole la hectar fiind efectuată în condițiile în care documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt corecte și complete și nu există dovezi că nu au fost corect evidențiate în contabilitate veniturile realizate.

Din conținutul art. 65 din Codul de procedura fiscală, rezultă că aplicabilitatea acestuia este cu privire la înscrisuri și documente fiscale, registre și alte documente pe care organul de control le poate solicita în scopul stabilirii stării de fapt fiscale și nicidecum al estimării producției medii la hectar la o anumită cultură, pe o anumită suprafață.

Mai arată că potrivit prevederilor art. 67 din O.G. nr. 92/2003, republicată, organul fiscal poate estima baza de impunere prin intermediul datelor și documentelor care au relevanță pentru estimare și nu prin compararea cu producțiile obținute de alte societăți agricole și ca estimarea bazei de impozitare se face doar în situațiile prevăzute de pct. 65.1 din Normele de aplicare a Codului de Procedură Fiscală, considerând că aceste situații nu sunt încălcate.

Estimarea efectuată de organele fiscale constă în recalcularea producției de lucerna și porumb în perioada ... luând în considerare producția medie statistică și prețul mediu practicat în localitățile .. sau realizate de S.C. ...

Petenta consideră că pentru activitatea desfășurată nu sunt aplicabile prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală

cu modificările și completările ulterioare, întrucât organul de inspecție fiscală a avut, conform evidentelor contabile, toate datele și documentele pentru determinarea bazei de impunere, iar estimarea bazei de impozitare fiind efectuată doar în anumite situații, pe care considera că nu îi sunt aplicabile ei.

Dacă în județul .. s-au obținut anumite producții de lucerna sau porumb pe hectar, nu este o probă că și S.C..... a obținut aceste producții, în condițiile în care fiecare societate aplică o anumită tehnologie, există soiuri cu producții diferite, au fost calamități naturale în perioada supusă controlului iar pentru lucerna producția este diferită în funcție și de anul de vegetație.

Producția medie realizată în județul .. consideră că nu poate constitui baza de impunere pentru activitatea societății întrucât producția obținută nu depinde de aceste statistici și doar le influențează.

Producția agricolă pe care o societate o obține depinde de climă, lucrările efectuate, investițiile în cultură respectivă, calitatea solului, calitatea materiei prime, fauna din zonă, calamitățile naturale, etc.

Societatea invocă prevederile art. 64 și ale art. 65 O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală cu modificările și completările ulterioare, și susține că a dovedit cu documente justificative și cu evidența contabilă determinarea corectă a bazei de impunere, iar organul de inspecție fiscală nu a adus nici o probă sau vreo constatare proprie care să susțină estimarea bazei de impunere.

În contestația formulată se face precizarea că pentru impozitul pe profit, veniturile suplimentare stabilite prin estimare de organul fiscal în perioada ... au fost în suma totală de ... lei, pe baza cărora a fost diminuată pierderea fiscală determinată de societate, astfel:

- a fost recalculat rezultatul fiscal al anului .., pierderea fiscală fiind diminuată cu suma de ..lei față de pierderea fiscală declarată de societate
- a fost recalculat rezultatul fiscal al anului .., pierderea fiscală fiind diminuată cu suma de .. lei față de pierderea fiscală declarată de societate.

Consideră că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organul de control s-a bazat pe aprecieri subiective, nefundamentate și încadrări legislative formale, mai mult procedurale fără legătura cu fondul problemei, deoarece se invocă pentru estimarea producției prevederile OMF 3389/2011, act normativ ce se aplică de la data de ..., data publicării în Monitorul Oficial.

Temeiul legal invocat de organul de control este total nefondat și neaplicabil în speță deoarece OMF 3389/2011 a fost aplicat de organele de control fiscal faptelor petrecute înainte de intrarea sa în vigoare, respectiv în perioada ..

Veniturile suplimentare stabilite de organul de control nu reprezintă valori încasate sau de încasat (organul de control neaducând nici o dovadă în acest sens), nu sunt creșteri ale beneficiilor economice care să reprez-

inte câștiguri pentru societate, nu se regăsesc sub diferite denumiri vânzări, comisioane, dobânzi, dividende, iar suma nu este determinată printr-un acord între vânzătorul și cumpărătorul/utilizatorul activului.

În consecință, societatea solicită admiterea contestației pentru suma de .. lei reprezentând diminuarea pierderii fiscale în perioada .. stabilită de organele de control fiscal prin estimarea veniturilor fără temei legal și aplicarea unei norme juridice pentru estimarea acestora (OMF 3389/2001) care nu era în vigoare în perioada ..., neavând putere retroactivă.

Referitor la T.V.A. arată că societatea a solicitat rambursarea soldului sumei negative a T.V.A. în data de ... în sumă de .. lei, în urma inspecției fiscale efectuate în scopul soluționării acestei cereri, organele de inspecție fiscală stabilind o diferență de taxă pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei, cu consecința respingerii la rambursare a taxei în sumă de ... lei și a stabilirii unei taxe suplimentare de plată în suma de ... lei.

Fata de taxa pe valoarea adăugată colectată, calculată de societate în suma totală de .. lei, la control a fost stabilită o taxă în cuantum de .. lei. Diferența de ... lei este aferentă unei baze de impozitare în cuantum de .. lei reprezentând venituri estimate de organele de inspecție fiscală, astfel:

- ... lei reprezintă T.V.A. colectată aferentă valorii veniturilor de lucerna estimate în anul .. în suma de .. lei și în anul .. în suma de .. lei;
- ... lei reprezintă T.V.A. colectată aferentă veniturilor producției de lucerna estimate în anul .., în suma de .. lei;
- .. lei reprezintă T.V.A. colectată aferentă veniturilor producției de porumb estimată în anul .., în suma de ... lei.

Arată că diferența totală de taxă în sumă de .. lei a adus societatea în poziția de a avea la data de .. o taxă pe valoarea adăugată de plată și nu de rambursat, astfel că s-a respins la rambursare taxa solicitată de .. lei și, totodată, s-a stabilit și o taxă suplimentară de plată în sumă de ... lei.

Prezintă că în Raportul de inspecție fiscală, pagina .., sunt menționate următoarele:

- "Actuala verificare a cuprins perioada...
- "Prezentul control se referă la modul de stabilire și înregistrare a T.V.A. în perioada ianuarie ..-septembrie .. și s-a efectuat în baza prevederilor Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și a Metodologiei de control nr. 302768/2007"
- "Ultima verificare fiscală a fost efectuată de organele de inspecție fiscală ale D.G.F.P-A.I.F. .. prin R.I.F..., verificându-se T.V.A. până la data de .., prin care s-a stabilit suma negativă T.V.A. cu drept de rambursare de .. lei"

Referitor la T.V.A. stabilită suplimentar în perioada .. în suma de .. lei, taxa pe valoarea adăugată a fost verificată până la data de .. de organele de inspecție fiscală la un control fiscal anterior, rezultatele fiind consemnate în Raportul de inspecție fiscală ... astfel că organul fiscal nu mai poate dispune efectuarea unei noi inspecții fiscale pentru aceeași taxă și

aceeași perioadă verificată. Prin efectuarea inspecției fiscale anterioare, prin care T.V.A. a fost verificată până la data de ... impunerea s-a definitivat pentru perioada supusă controlului fiscal.

Societatea arată că revenirea asupra unei inspecții deja efectuate se poate realiza pe cale de excepție numai dacă intervin noi elemente de probă, informații necunoscute sau erori de calcul. În acest sens, o completare a acestui principiu o asigură Carta prin consacarea dreptului de a fi verificat o singură dată pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție socială și pentru fiecare perioadă supusă verificării/impozitării astfel ca unicitatea verificării poate fi încălcată doar pe motiv de apariție al unor date suplimentare, care nu au fost cunoscute de organul de inspecție fiscală la data verificării, iar necunoașterea nu se datorează culpei organului fiscal.

În opinia societății reverificarea se poate dispune doar de conducătorul inspecției fiscale în baza unui referat de reverificare ce prezintă motivele care impun reverificarea și Decizia de reverificare se comunică contribuabilului în condițiile art. 102 alin. (9) Cod procedura Fiscală. Contribuabilul este îndreptățit să conteste reverificarea în condițiile în care aceasta se realizează în afara cazurilor reglementate de lege.

Societatea consideră că reverificarea T.V.A. în perioada .. s-a efectuat cu încălcarea dispozițiilor legale, nu există situații reglementate de lege pentru efectuarea reverificării și nu s-a comunicat societății Decizia de reverificare, fiind încălcat dreptul de a fi verificat doar o singură dată pentru fiecare impozit și pentru fiecare perioadă supusă verificării.

Pentru estimarea producției/ha organele fiscale au aplicat prevederile OMF nr. 3389/03.11.2011, act normativ care a intrat în vigoare la data de 14.11.2011, data publicării în Monitorul Oficial și care nu s-a avut în vedere principiul neretroactivității legii civile noi, consacrat de constituție și de Codul civil, respectiv, legea dispune numai pentru viitor, nu se aplică faptelor petrecute anterior intrării ei în vigoare.

S.C.... referitor la T.V.A. stabilită suplimentar în perioada ... în suma de .. lei, arată că la art.126, alin. L din Codul fiscal se reglementează clar că „Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

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

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

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

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.27 alin.(2)".

Considera ca in cazul in speța nefiind operațiuni efectuate cu plata, se trage concluzia fireasca ca si veniturile suplimentare nu intra in sfera taxei cu plata, deci nu sunt operațiuni impozabile.

Prezinta ca un alt argument important este si cel privit din punct de vedere tehnologic, referitor la producția agricola, nu exista un act normativ care sa impună din punct de vedere contabil si/sau fiscal inregistrarea unui anumit nivel al producției agricole, in cazul petentei al producției medii realizate.

Reglementările contabile conforme cu directivele europene si Codul fiscal impunând inregistrarea in contabilitate ca venituri a celor efectiv realizate si nu a veniturilor medii. Nu exista un standard roman care sa conțină cerințe referitoare la obținerea de producții agricole la un anumit nivel cantitativ.

Mai arata ca conform mențiunii din Raportul de inspecție fiscala, pagina ..., verificarea a fost efectuata in baza documentelor fiscale, puse la dispoziție de societate, respectiv facturi fiscale, avize de expediție, documente de incasari si plăți, jurnale T.V.A. de vânzări si de cumpărări, deconturile de T.V.A. trimestriale, balanțele de verificare, etc astfel ca estimarea veniturilor din producția agricola nu are nici o baza legala, nici o dovada de proba si nici o logica elementara.

Organele de control fiscal au verificat modul de stabilire si inregistrare a T.V.A. pana la data de ..., au estimat veniturile folosindu-se date obținute în urma controlului inopinat efectuat la S.C., fără sa tina cont de tehnologia aplicata si de faptul ca anul agricol nu s-a incheiat la .. septembrie. Producția agricola pe care o societate o obține depinde de clima, lucrările efectuate, investițiile in cultura respectiva, calitatea solului, calitatea materiei prime, fauna din zona, calamitățile naturale, etc.

Societatea considera ca estimarea bazei de impunere se poate face în situația in care contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere, nefiind cazul sau.

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. Contestara considera ca a dovedit organelor fiscale cu documente justificative, temeiul legal invocat fiind total nefondat și neaplicabil în speța. Potrivit art. 48 alin. (2) din Codul de procedura fiscala, probele doveditoare trebuie corelate si apreciate tinandu-se seama de forța lor doveditoare recunoscuta de lege.

Inspecția a fost efectuata numai pe baza documentelor financiar contabile puse la dispoziție de către reprezentantul societății, fără a avea documente suplimentare care sa susțină argumentația calculării veniturilor suplimentare prin estimarea producției medii la hectar, mai ales ca anul agricol

nu s-a încheiat la .. septembrie, lucerna și porumbul fiind culturi cu recoltare târzie, până în octombrie - noiembrie.

S.C. ..., consideră ca respingerea la rambursare a taxei în suma de .. lei, stabilirea T. V. A. de plată în sumă de .. lei și a accesoriilor aferente în sumă de ... lei sunt măsuri netemeinice și nelegale, din următoarele motive:

- au fost determinate ca urmare reverificării perioadei .. fără temei legal, fiind încălcat dreptul de a fi verificat doar o singură dată pentru fiecare impozit;

- pentru estimarea producției/ha în perioada organele fiscale au aplicat prevederile OMF nr. 3389/03.11.2011. act normativ care a intrat în vigoare la data de .. data publicării în Monitorul Oficial;

- a dovedit situația de fapt fiscală a organelor fiscale cu documente justificative, și nu se susține argumentația calculării veniturilor suplimentare în perioada ... prin estimarea producției medii la hectar, mai ales că anul agricol nu s-a încheiat la .. septembrie, lucerna și porumbul fiind culturi cu recoltare târzie, până în octombrie - noiembrie.

- la înregistrarea în contabilitate a activității agricole s-au avut în vedere prevederile Legii contabilității nr. 82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare și ale O.M.F.P. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

S.C. .. solicită să se admită contestația împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ... și a Deciziei de impunere nr. .. întocmite de reprezentanții ai A.I.F. ..., comunicate cu adresa nr. ..., având ca obiect suma de .. lei reprezentând:

- ..lei - taxa pe valoarea adăugată, baza de impunere stabilită suplimentar în cuantum de .. lei

- .. lei - majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- ..lei- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de .. lei.

Își întemeiază contestația pe prevederile din Codul fiscal, Normele de aplicare a Codului fiscal, Codului de procedură fiscală, O.M.F.P. 3055/2009, Legea contabilității nr.82/1991 republicată cu modificările și completările ulterioare.

În dovedirea contestației societatea atată ca înțelege să se folosească de orice probă admisă de lege și anexează la contestație, xerocopii ale următoarelor documente:

- Raportul de inspecție fiscală nr...;
- Decizia de impunere nr...
- Adresa de înaintare nr.....

II. Activitatea de inspecție fiscală - Serviciul Inspecție Fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. ... precizează că sumele stabilite suplimentar prin Raportul de inspecție fiscală nr.... ,cu

privire la T.V.A. in suma de ..lei,majorări T.V.A. in suma de ... lei si penalități de intirziere in suma de ... lei, precum si diminuarea pierderii fiscale cu suma de ... lei sunt corect stabilite.

Cu privire la stabilirea T.V.A. datorata in suma de ... lei ce se compune din :

- Suma de ...lei reprezintă T.V.A. colectata aferenta c/valorii veniturilor producției de lucerna estimate in anul .. in suma de ... lei si in anul .. in suma de .. lei.

- Suma de .. lei reprezintă T.V.A. colectata aferenta c/valorii veniturilor producției de lucerna estimate in anul .., in suma de ... lei (..ha x .. kg/ha x .lei/kg).

- Suma de .. lei reprezintă T.V.A. colectata aferenta c/valorii veniturilor producției de porumb estimate in anul .. in suma de .. lei.

Precedenta inspecție fiscala incheiata la data de .., a fost efectuata parțial ,conform R.I.F. .. verificandu-se doar T.V.A. pentru anul .. si ..,si nu s-au putut identifica la perioada respectiva, elemente din care sa rezulte ca societatea nu a obținut venituri din producția vegetala pentru care a incasat si subvenție, neverificandu-se profitul impozabil, implicit veniturile obținute.

Acest aspect a fost identificat cu ocazia inspectiei fiscale cand s-au verificat veniturile si cheltuielile precum si calculării profitului impozabil si a impozitului pe profit pentru anii ...

Inspectorii fiscali au constatat in timpul inspectiei fiscale, ca societatea in anul .. si.., an agricol pentru care a incasat subvenție in vederea prelucrării a.. ha teren agricol, luat in arenda a înregistrat doar cheltuieli.

Din evidenta contabila ,respectiv balanțe, conturi analitice , nu s-a regăsit înregistrata producția neterminata pentru activitatea agricola, nu s-au regăsit situații din care sa reiasă modul cum a fost prelucrat terenul agricol , prestările de servicii necesare prelucrării si obținerii de produs finit (lucerna).

In balanțele de verificare a anilor .. si..nu se regăsesc operațiuni inregistrate in ct. 711"Variatia stocurilor", in ct 345 "Produse finite", iar in ct 331 "Produse in curs de execuție" societatea înregistrează doar cheltuielile efectuate cu activitatea piscicola din care de asemenea nu a obținut nici-un venit in acești ani.

Organele fiscale arata ca din toate documentele puse la dispoziția controlului reiese ca in aceasta perioada societatea nu a inregistrat venituri din suprafața cultivata cu lucerna, motiv pentru care s-a procedat la estimarea productiei/ha in baza OG 92/2003 /R art 67, alin 1, unde se stipulează: "daca organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze.

In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare . Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale".

Prevederile Ordinului 3.389/2011 a cărui aplicare este contestată, vine în completarea art. 67 din OG 92/2003 R privind aplicarea metodelor de estimare a bazei de impunere. Pe aceste considerente s-a procedat, în timpul inspecției fiscale la estimarea bazei impozabile, aplicându-se varianta cea mai favorabilă agentului economic, după cum reiese din raportul de inspecție fiscală.

Pentru anul agricol ..., inspectorii fiscali arată că societatea a cultivat .. ha de lucerna pentru care a înregistrat cheltuielile aferente, neinregistrând producție obținută și nici venit impozabil, motiv pentru care s-a aplicat de asemenea estimarea producției conform OG 67/2003 R art.67 și OMF 3389/2011. În această perioadă societatea a cultivat de asemenea 41 ha cu porumb, înregistrând o producție medie de ..kg/ha - producție foarte mică în comparație cu producțiile obținute de alte societăți din zonele învecinate, motiv pentru care s-a procedat la estimarea veniturilor impozabile, aplicându-se metodele legale conform prevederilor O.M.F. 3389/2011.

Deși, societatea invocă faptul că anul agricol nu s-a încheiat la data de .. la data controlului din data de .., societatea nu figurează cu producție neterminată pentru porumb și nici cu stoc de produse finite, ceea ce conduce la ideea că până la data controlului (...) nu s-a mai recoltat porumb.

Din analiza efectuată în urma inspecției fiscale, rezultă că pe întreaga perioadă verificată societatea a înregistrat doar cheltuieli cu producția agricolă influențând contul de profit și pierdere -121, fără a fi evidențiate în ct. 331 "Producție în curs de execuție"- cheltuielile aferente producției agricole, produsele finite obținute nu au fost evidențiate în ct 345" Produse finite la preț de cost, iar veniturile înregistrate sunt de valori foarte mici în comparație cu cheltuielile înregistrate și subvențiile primite.

Se constată că în susținerea contestației nu au fost depuse documente analitice din care să reiasă justificarea sumelor contestate, aceste documente nefiind prezentate nici în timpul controlului.

Cu privire la contestarea diminuării pierderii fiscale cu suma de .. lei, se menționează că în baza aplicării metodelor legale de estimare a bazei impozabile, veniturile impozabile estimate, stabilite suplimentar au condus la recalcularea fiscală a rezultatului fiscal stabilit de societate prin diminuarea pierderii fiscale, conform reglementărilor legale.

Se propune respingerea contestației nr. ... conform prevederilor art 216, din OG nr. 92/2003 R și pct. 11.1, lit c, din OMF. nr. 2137/2011, privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

III. Luând în considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestației precum și actele normative în vigoare în perioada invocată de contestatoare și organul de control se retin următoarele:

A) Cu privire la diminuarea pierderii fiscale in quantum de .. lei aferenta anilor .. si .. ,contestata de S.C. ..., cauza supusa D.G.F.P. ..prin biroul solutionare contestatii este daca se poate investi cu solutionarea pe fond a cauzei in conditiile in care organul fiscal nu a emis Dispozitie de diminuare a pierderii fiscale.

Din analiza documentelor aflate la dosarul contestatiei s-a constatat ca S.C.... contesta suma de .. lei reprezentand diminuarea pierderii fiscale aferenta anilor .. si .. fara a fi anexat documentul fiscal prin care s-a stabilit aceasta .

Avand in vedere ca la dosarul cauzei nu s-a regasit actul prin care s-a dispus masura diminuarii pierderii fiscale in suma de ..lei prin adresa nr. .. organul de solutionare a contestatiei a solicitat Activitatii de Inspectie Fiscla sa mentioneze daca a fost emisa in acest caz o dispozitie de masuri.

Referitor la aceasta solicitare, prin adresa de raspuns .. Activitatea de Inspectie Fiscala precizeaza ca **nu a intocmit “Dispozitie de masuri”**.

In drept, art.206 alin.(2) si art. 209 alin(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare ,precizeaza:

“Art.206

*(2) **Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emiteră a actului administrativ fiscal.**”*

Art.209

Organul competent

*(1) **Contestatiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamală, măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de măsuri, se soluționează de către:***

*a) **structura specializată de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamală, accesorii ale acestora, precum și măsura de diminuare a pierderii fiscale, în quantum de până la 3 milioane lei;**”*

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se retine ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta asupra acestui capat de cerere privind diminuarea pierderii fiscale intrucat organele de inspectie fiscala nu au emis un astfel de act administrativ fiscal potrivit art. 41 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala :

„Noțiunea de act administrativ fiscal

În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Astfel, potrivit prevederilor art. 206 alin(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală organele de inspecție fiscală urmează să emită un act administrativ fiscal, respectiv “Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală privind diminuarea pierderii fiscale la data de ... cu suma de .. lei și la data de .. cu suma de .. lei cu respectarea prevederilor din ordinul nr. 1.939 din 28 decembrie 2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18

Dupa emiterea actului administrativ fiscal S.C. ... poate formula contestatie in conformitate cu art. 205 din O.G. nr. 92/2003 in termenul prevazut la art. 207 din acelasi act normativ.

B) Referitor la suma de .. lei reprezentand T.V.A. cat și la majorările de întârziere aferente T.V.A. în suma de .. lei și penalitățile de întârziere aferente T.V.A. în suma de .. lei:

Perioada verificată privind T.V.A - ..

In fapt, prin Decizia de impunere nr. .. emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr... organele de inspecție fiscală au stabilit pentru perioada .. TVA în suma de .. lei ce se compune din:

- .. lei T.V.A. aferentă unei baze impozabile în suma de .. lei pentru perioada.. în suma de .. lei ..lei pentru anul ..

- .. lei TVA aferentă unei baze de impunere în suma de .. lei stabilită suplimentar în anul ..

B1) În ceea ce privește suma de .. lei reprezentand T.V.A. stabilită pentru perioada .., aferentă unei baze impozabile în suma de .. lei(.. lei pentru anul .. și .. pentru anul ..), cauza supusă D.G.F.P. ... prin biroul soluționare contestații este dacă se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei în condițiile în care organul fiscal și-a extins perioada de verificare, în afara perioadei stabilită prin Avizul de inspecție fiscală, fără emiterea și comunicarea Decizie privind reverificarea, perioadei fiscale ... perioada ce a mai făcut obiectul unei alte verificări.

In fapt, in data de .. organele de inspectie fiscala au transmis S.C., **Avizul de inspectie fiscala nr. ...**, prin care o instinteaza ca **“va face obiectul unei inspectii fiscale pentru:**

- (...)
- **T.V.A. trimestrial in perioada 0..**
- (...)”

Potrivit datelor din Raportul de inspectie fiscala nr. .. si Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr. ... intocmite urmare inspectie fiscale efectuate, reiese ca obiectul inspectiei fiscale a fost :

- (...)
- **T.V.A. trimestrial in perioada ..**
- (...)”

Inspectorii fiscali prin referatul de solutionare al contestatiei nr. ..., arata ca precedenta inspectie fiscala incheiata in data de... conform R.I.F. ...,a fost efectuata partial, fiind verificat T.V.A.-ul pentru perioada .. si .., fara a se fi verificat si profitul impozabil aferent acestei perioade.

In urma verificarii modului de constituire si declarare al profitului impozabil inspectorii fiscali au retinut faptul ca in perioada .. societatea nu a evidentiat in contabilitatea societatii elemente de natura veniturilor care influenteza calculul profitului impozabil (neinregistrarea de venituri din subventii, inregistrarea de cheltuieli fara evidentierea productiei realizata,...) cat si baza impozabila a T.V.A.

Organele de inspectie fiscala considera ca la actuala inspectie fiscala au fost identificate elemente noi ce influentau calculul venitului impozabil al societatii cat si T.V.A.-ul aferent, s-a impus reverificarea societatii pentru perioada ..cu privire la T.V.A..

S.C. ... considera ca suma de .. lei reprezentand T.V.A. de plata nu a fost stabilita in mod corect intrucat inspectorii fiscali au procedat la reverificarea unei perioade fiscale care fusese verificata anterior pentru obligatiile privind T.V.A. , fara a i se fi comunicat o Decizie privind reverificarea, in conditiile art. 102 alin 9 privind Codul de procedura fiscala.

Din analiza dosarului contestatiei, respectiv raportul de inspectie fiscala nr. .. respectiv capitolul III „constatari fiscale” se precizeaza ca „ultima verificare fiscala a fost efectuata de organele de inspectie fiscala ale D.G.F.P....–A.I.F. prin R.I.F. ...,verificandu-se T.V.A. pana la data de ..., prin care s-a stabilit suma negativa de T.V.A. cu drept de rambursare de .. lei.”

Avand in vedere ca la dosarul cauzei nu s-a regasit actul prin care s-a dispus masura reverificari perioadei fiscale privind perioada anilor .. si ... privind T.V.A., ce fusese verificata prin R.I.F....,organul de solutionare a contestatiei a solicitat Activitatii de Inspectie Fiscala prin adresa nr. ..., sa mentioneze daca a fost emisa in acest caz o Decizie de reverificare privind T.V.A.-ul pentru perioada anilor ..

Prin adresa de raspuns sub nr. ..., inregistrata la D.G.F.P ... sub nr ... se mentioneaza ca nu a fost emis un astfel de document.

In drept, sunt aplicabile prevederile art 105¹ din O.U.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala ,cu modificarile si completarile ulterioare valabil la data efectuării inspecției fiscale ce prevede:

„Art. 105¹ Reguli privind reverificarea

(1) Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.

(2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.

(3) Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.

(4) La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”

În conformitate cu prevederile pct. 5.0 din Procedura operationala pentru avizarea contribuabilului nr. 900.170/22.09.2011 a Activitatii de inspectie fiscala „ **in cazul unei inspectii fiscale generale se emite un alt aviz de inspectie fiscala daca se constata necesitatea extinderii verificărilor și asupra altor obligații fiscale decat cele prevăzute în Avizul inițial”.**

Astfel, se constata ca inspectorii fiscali nu au respectat prevederile lagale mai sus citate, respectiv nu au emis si comunicat o Decizie de reverificare catre contribuabil si un Aviz *necesar extinderii verificărilor și asupra T.V.A. pe perioada ... (perioada ce a mai fost verificata),) diferita de cea prevăzuta în Avizul inițial.*

Având în vedere cele de mai sus, în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei”,

coroborat cu pct. 9.3. din O.P.A.N.A.F. nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală stipulează:

„9.3. Organul de soluționare competent va verifica existența excepțiilor de procedură și, mai apoi, a celor de fond, înainte de a proceda la soluționarea pe fond a contestației”.

se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează: “ **Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**” coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia “**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**”.

Pe cale de consecință, se va desființa Decizia de impunere nr. .. emisă de Activitatea de inspecție fiscală..., pentru suma de .. lei reprezentând T.V.A. de plată stabilită pentru perioada ..., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare.

B2) În ceea ce privește suma de ... lei T.V.A. aferentă unei baze de impunere în suma de ... lei stabilită pentru perioada cauza supusă soluționării D.G.F.P. .. prin biroul de soluționare contestației este dacă T.V.A. de plată în suma de .. lei stabilită de plată pentru perioada..., este în mod corect datorată, în condițiile în care, organele de control fiscal au estimat baza de impunere, raportându-se doar la producțiile obținute de o altă societate cu activitate similară, fără să se aibă în vedere și nivelul cheltuielilor efectuate de acea societate pentru a obține acel nivel de producții.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală...ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere.. inspectorii fiscali au stabilit **pentru perioada ... T.V.A. de plată în suma de.. lei aferentă unei baze de impunere în suma de .. ce provine din estimarea producției de lucerna...lei *24%=.. lei T.V.A. colectat) și producției de porumb (..lei *24%=.. lei TVA colectat).**

În susținere societatea arată că veniturile suplimentare stabilite la control nu intră în sfera de aplicabilitate a T.V.A., ca fiind baza impozabilă, potrivit art. 126 alin 1, întrucât consideră că nu sunt operațiuni efectuate cu plată.

Contestatarul face precizarea că estimarea bazei de impunere se poate face în situațiile prevăzute de art.65 și 67 din Codul de procedura fis-

cal si anume in situatia in care contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cand datele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere, nefiind cazul sau.

Din actul de control se retine ca societatea a cultivat in anul agricol .., .. ha lucerna, si .. ha de porumb in baza unui contract de arenda, fara sa inregistreze productia si venitul aferent real de pe suprafata cultivata cu lucerna si porumb, cu toate ca inregistreaza cheltuieli materiale pentru obtinerea acestor culturi si primeste subventie pentru suprafata cultivata, societatea inregistrand in evidenta contabila in contul "331 Produse in curs de executie" doar sumele ce provin din activitatea piscicola .

Din aceste considerente inspectorii fiscali au procedat la estimarea productiei obtinute de catre petenta, si in baza prevederilor O.G. 92/2003 art. 67 alin. 1 si O.M.F. 3.389/03.11.2011, au estimat astfel productia de lucerna in suma de ...lei si la productia de porumb in suma de ... lei pentru care au colectat T.V.A. in suma de... lei.

In drept, referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere dispozitiile art. 67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza :

„Art. 67

(1) Organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia 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.

Astfel, potrivit art. 67 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, 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.

Adasar, estimarea bazelor de impunere se face in situatia prevazuta la art.83 alin(4), respectiv stabilirea din oficiu a obligatiei fiscale se face pe de o parte prin estimarea bazei de impunere in cazul contribuabililor care nu si-au indeplinit obligatia de a depune declaratii fiscale, **iar pe de alta parte in situatiile in care organele de inspecție fiscala constata ca**

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

Privind modalitatea de estimare a bazelor de impunere, prin art. 67 alin(3) si (4) din Codul de procedura fiscala, se prevede ca,

„(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.

(4) In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobat prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”

De asemenea prin Hotărârea nr. 1.050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare ale Codului de Procedura Fiscala privind estimarea, pct. 65.2 se precizeaza:

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

Potrivit art.1 alin.(2) si (3) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscal nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se precizeaza :

Art.1. (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

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

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.”

Din contextul prevederilor de mai sus se retine ca pentru estimarea bazei de impunere **organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, iar stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.**

In conformitate cu art.2 si art.3 din acelasi ordin al presedintelui ANAF, in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:

- a) metoda sursei si cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului si volumului;
- e) metoda patrimoniului net;

Art. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

Totodata, asa cum se dispune prin art. 5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 3389/2011, organele de inspectie fiscala vor mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Cat priveste mentiunile facute de contestatar si anume ca organele de control au aplicat retroactiv prevederile Ordinului 3389/03.11.2011, facem precizarea ca acest ordin are aplicabilitate de la data intrarii in vigoare , respectiv 14.11.2011 si se refera la **“identificarea și examinarea oricăror înscrisuri sau surse de informații referitoare la activitatea desfășurată de contribuabil pe perioada verificată”**, identificare care se face la data efectuării controlului si nu la data producerii evenimentelor.

Potrivit art. 6 din Codul de procedura fiscala, organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

In solutionarea cauzei se retin si prevederile art. 7 din acelasi cod conform carora „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, avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Referitor la prezentarea de înscrisuri art. 56 din Codul de procedura fiscala, stipulează:

Art. 56

„Prezentarea de înscrișuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrișuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrișuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

În consecința se reține faptul că organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să stabilească baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă a contribuabilului. Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează 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.

În situațiile în care organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale folosind informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

În cauza sunt aplicabile și prevederile art. 128 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare privitor la „Livrarea de bunuri” pct. (1) și pct. (4) lit. d), unde se precizează:

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

Totodată în conformitate cu art. 137 alin. (1) din același act normativ se stipulează :

Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

Astfel, se reține faptul că bunurile stabilite în urma estimării, din punct de vedere al T.V.A. sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata.

In conformitate cu prevederile art. 150 din Codul fiscal, Persoana obligată la plata taxei pentru operațiunile taxabile din România,

(1) *Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160.”*

Avand in vedere prevederile legale anterior citate se retine ca baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata o reprezinta, pentru livrari de bunuri, contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta din livrarea de bunurile sau care sunt asimilate livrarilor de bunuri.

Referitor, la modul de estimare al valorii productiei obtinute de petent in anul... ,asa cum se retine si din actul de control cap. III Constatari privind obligatiile fiscale, estimarea a fost efectuata folosind metoda produsului/serviciului și volumului ,astfel:

- pentru lucerna :
..ha *.. kg/ha *.. lei/kg = .. lei
- iar pentru porumb
... kg/ha * ..ha*..leu/kg= ... lei.

In vederea stabilirii valorii productiei inregistrate si realizate de pe terenul in cauza prin adresa nr... organul de solutionare al contesatatiilor a solicitat copii de pe notele contabile,registrele jurnal, si dupa documentele justificative ce au stat la baza inregistrarii in contabilitatea societatii in conturile 345 Produse finite,711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse si 701 Venituri din vânzarea produselor finite ,a sumei de ... lei in luna septembrie .., adresa primita de petenta in data de ... conform confirmarii de primire aflata in original la dosarul contestatiei.

In data de .. prin adresa de raspuns sub nr. .. inregistrata la D.G.F.P. .. sub nr. .. petenta depune la dosarul contestatiei copii de pe urmatoarele documente:

- note contabile septembrie ..
- registru jurnal septembrie ..
- proces verbal de recolare
- facturi de vanzare produse agricole (porumb)

Din analiza documentelor puse la dispozitie de societate rezulta faptul ca in conturile 345 Produse finite,711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse si 701 Venituri din vânzarea produselor finite societatea inregistraza doar cultura de porumb, productia de porumb fiind de .. kg, productie ce a fost comercializata in baza a doua facturi nr. .. si nr.... in suma de ... lei, sin u inregistreaza productie de lucerna.

Inspectorii fiscali, au retinut faptul ca productia de proumb inregistrata de societate este mica in raport cu cheltuielile inregistrate

,astfel ca au estimat productia prin raportare la productia medie obtinuta de catre o alta societate,respectiv S.C. ..., unde productia medie a fost de .. kg/ha.

Asa cum am aratat mai sus potrivit Ordinului nr. 3.389 din 3 noiembrie 2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere la ART. 1 pct. (3) acesta precizeaza ca : “Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.”

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr.... ce a stat la baza emiterii Deciziei contestate nr. ..., organul de solutionare a cauzei constata ca inspectorii fiscali nu fac nicio mentiune si la nivelul cheltuielilor efectuate de catre societatea de referinta ,respectiv S.C., pentru a obtine acele productii medii de lucerna si porumb, in baza carora s-au raportat, si au estimat productiile societatii contestatoare.

Prin urmare, intrucat organele de control fiscal la estimarea bazei de impunere au avut in vedere doar nivelul productiei obtinute de societatea de referinta S.C. ... fara sa analizeze si nivelul cheltuielilor efectuate de aceasta pentru a obtine acel nivel al productiei medii, se va face aplicarea prevederilor art. 216 alin. (3) și alin. (3¹) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“ Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare”

coroborat cu prevederile pct. 11.6 din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia

”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”.

Pe cale de consecință, se va desfiinta Decizia de impunere nr. ..emisa de Activitatea de inspectie fiscala .., pentru suma de .. lei reprezentand T.V.A. de plata stabilita pentru perioada anului .., urmând ca organele de inspectie fiscală, prin alta echipa decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, sa procedeze la o noua verificare si sa stabileasca in mod corect situatia fiscala a petentei tinand cont de prevederile legale aplicabile cauzei, cat si de considerentele prezentei decizii de solutionare, iar atunci cand vor proceda la estimarea bazei de impunere in situatiile prevazute de lege prin una din metodele prevazute

de **OPANAF nr.3389/20011**, raportarea la o anumita stare de fapt sa se faca nu doar din punct de vedere al veniturilor realizate de o anumita societate cu activitate similara ci si din punct de vedere al cheltuielilor efectuate pentru a obtine acel nivel al venitului.

La reverificare se vor avea in vedere si sustinerile contestatarului din contestatia formulate cat si documentele justificative detinute de acesta.

Totodata se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.

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”.

11.7 “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”.

In ceea ce priveste accesoriile aferente T.V.A. in suma de .. lei (dobanzi/majorari de intarziere in suma de .. lei si Penalitati de intarziere in suma de.. lei) contestate de petent se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere faptul ca va fi desfiintata Decizia de impunere nr. . . . pentru suma de .. lei reprezentand T.V.A., se va desfiinta actul atacat si pentru suma de ... lei reprezentand accesorii (dobanzi/majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de .. lei), respectand principiul de drept potrivit caruia “accesoriul urmeaza principalul”.

C) Cu privire la contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ...

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 109 alin. (1) si alin.(3), art.205 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, unde se specifica:

"Art. 109

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

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

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

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

"Art. 205

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

Art. 209 Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale cu atribuții de inspectie fiscală;

Totodata in conformitate cu pct. 107.1 din H.G. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala "**titlul de creanta este actul prin care , potrivit legii, se stabileste si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii.Asemenea titluri pot fi :**

a)decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;"

Iar in conformitate cu art. 88 din Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare "sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:

- a) **deciziile privind rambursări de taxă pe valoarea adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;**
- b) **deciziile referitoare la bazele de impunere;**
- c) **deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;**
- d) ***** Abrogat.**
- e) **deciziile privind nemodificarea bazei de impunere**

De asemenea , conform art. 41 din O.G. nr. 92/2003 din Codul de procedura fiscal republicata, actul administrativ fiscal "**În înțelesul prezentului cod, actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale.**"

Având în vedere prevederile legale invocate se retine ca în materia impunerii, **legiuitorul a prevazut în mod expres si limitativ, o anumita categorie de acte administrative fiscale prin care se stabilesc sume datorate bugetului general consolidat, prevederi de la care nu se poate deroga în mod unilateral.**

Asadar, impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc numai printr-o Decizie de impunere care constituie titlu de creanta si care este susceptibil de a fi contestat ,deoarece aceasta creaza o situatie juridica prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contestatorului, la baza emiterii acesteia stand constatarile din Raportul de inspectie fiscala.

Astfel ,se retine ca Raportul de inspectie fiscala nu creeaza prin el in-susi o situatie juridica el fiind supus avizarii sefului de serviciu si aprobarii organului de inspectie fiscala si nu este susceptibil de a fi contestat, el este un act premergator ce sta la baza emiterii titlului de creanta respectiv a Deciziei de impunere fiind o anexa a acesteia motiv pentru care contestatia va fi respinsa ca inadmisibila pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art.205, art.206, art.207, art.209 si art. 216 al.(1) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

D E C I D E :

Art.1. Emiterea de catre Activitatea de Inspectie fiscala a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala privind diminuarea pierderii fiscale in suma de ... lei aferenta anilor .. si .., organul de solutionare a contestatiei neputandu-se investi cu

solutionarea pe fond a acestui capat de cerere intrucat nu a fost emis un astfel de act administrativ fiscal.

Art.2. Desfiintarea Deciziei de impunere nr. .. cu privire la suma de .. lei reprezentand :

- T.V.A. de plata in suma ..lei**
- majorari de intarziere aferente T.V.A. in suma de .. lei**
- penalitati de intarziere aferente T.V.A. in suma de .. lei**

urmand ca organul de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea care a incheiat actul contestat sa procedeze la o noua verificare pe aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate strict in considerentele deciziei de solutionare.

Art.3.- Respingerea contestatiei ca inadmisibila cu privire la Raportul de inspectie fiscala nr. ..

Art.4. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV ,

.....