



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agencia Națională de  
Administrare Fiscală**

Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice Timișoara  
Serviciul Soluționare Contestații



Bd.Gheorghe Lazăr nr.9 B  
300081 Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax : +0256 499 332

**DECIZIE NR. 1618/610/30.06.2014**

privind soluționarea contestației formulate de **X** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/06.05.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1, prin adresa nr.X/05.05.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/06.05.2014, asupra contestației formulate de **X**, cod de înregistrare fiscală RO X, nr. înmatriculare Registrul Comerțului – Legea nr.X/2009, cu sediul în localitatea X, str. X, nr.X, jud. X.

**X** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/26.03.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.03.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale - 08.04.2014, conform confirmării de primire anexate și înregistrarea contestației la A.J.F.P. Timiș în data 16.04.2014, potrivit amprentei ștampilei aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

**I. X** se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată nr.X/26.03.2014, în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr.X/26.03.2014, invocând următoarele motive:

Contestatoarea arată că prin Raportul de Inspecție Fiscală X/26.03.2014, organele de inspecție fiscală susțin faptul că în zona X și X din perimetrul X, producțiile medii la ha realizate în anul 2013, nu se încadrează în producțiile realizate

în zonă, conform adresei emisă de Direcția pentru Agricultură județeană X, la producția de porumb și floarea-soarelui.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au procedat la determinarea bazei impozabile, aferente producției realizate sub producția medie a zonei, comunicată de DAJ X, prin adresa X/14.02.2014.

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societate, față de producția medie obținută de alte societăți din zonă, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de X lei.

De asemenea, contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.11.2013 a fost întocmit avizul nr. X-X de către X pentru SC X SRL, unde s-a livrat cantitatea de X kg măzărache și sămânță de lucernă în cantitate de X kg, fără a se întocmi factura pentru sămânța de lucerna.

Astfel că, în timpul inspecției fiscale a fost colectată o TVA în sumă de X lei ( $X \text{ kg} \times X \text{ lei/kg} \times 24\% = X \text{ lei}$ )

Contestatoarea, precizează că în conformitate cu art 67 (1) din Codul de procedură fiscală O.G nr. 92/2003, „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”.

În privința stabilirii prin estimare a bazei de impunere conform O.G nr. 92/2003, reactualizată, cu modificările și completările ulterioare, contestatoarea susține că aceasta se efectuează când organele fiscale constată că evidențele fiscale sau contabile ori declarațiile fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, cu precizarea că această situație nu se regăsește la X.

În privința documentelor și informațiilor solicitate, contestatoarea menționează că acestea au fost puse la dispoziția organelor fiscale de control, conform Ordinului nr. 3389/2011, art. 1 alin. (1).

Contestatoarea susține că nu este cazul la X să se aplice prevederile Legii nr. 571/2003 privind limitările dreptului de deducere a TVA, întrucât este vorba de o producție ipotetică și nu realizată.

De asemenea, susține că organele fiscale de control nu au ținut seama de susținerile conducerii unității referitoare la temeiul legal din care rezultă situațiile în care au loc estimările privind bazele de impunere - H.G. nr.1050/2004 privind normele metodologice de aplicare a OG. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

- a) Contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;
  - b) Contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale;
  - c) Contribuabilul nu conduce evidența contabilă și fiscală;
  - d) Când au dispărut evidențele fiscale și nu le poate reface;
- precizând că nu este cazul de asemenea situații la X.

Totodată, contestatoarea menționează că stabilirea bazei de impunere se face atât prin estimarea veniturilor cât și a cheltuielilor aferente acestora, iar în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

- a) Metoda sursei și cheltuirii fondurilor;
- b) Metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) Metoda marjei;

- d) Metoda produsului/serviciului și volumului;
- e) Metoda patrimoniului net.

Contestatoarea consideră că aceste metode nu s-au folosit corespunzător în cazul X, respectiv nu s-au analizat sursele și cheltuirea fondurilor în mod adecvat situației în speță.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere prin aplicarea metodei produsului și volumului, conform actelor normative invocate în Raportul de Inspecție Fiscală.

X susține că nu poate fi de acord cu modul în care organele fiscale de control au stabilit baza impozabilă suplimentară, precizând astfel că a explicat faptul că unitatea este conform legii, de interes public și ca atare datorită dificultăților de ordin financiar nu a avut posibilitatea de a achiziționa îngrășăminte, ierbicide și alte produse de ultimă generație pentru a fertiliza și întreține culturile agricole în condiții optime și implicit acest fapt s-a răsfrânt asupra realizării producțiilor agricole în speță, obținându-se cantități mai mici la ha.

Contestatoarea arată că organele fiscale de control nu au luat în considerare nici faptul că la celelalte ferme învecinate din zonă, cheltuielile aferente producțiilor obținute sunt mai mari (s-au folosit mai multe îngrășăminte precum și alte produse de ultimă generație) ceea ce în mod logic se răsfrânge în obținerea de producții mai mari.

De asemenea soiurile folosite de societățile comerciale din zonă diferă de cele folosite de unitate, aceasta având în cultură soiuri proprii.

În aceste condiții, susține contestatoarea că și TVA dedus este mai mare la acești producători în raport cu X.

Totodată, se menționează că la X se produce grâu, ovăz și orz de sămânță iar prețul acestora este mai mare față de prețul obținut pentru aceste cereale de consum. În consecință TVA-ul aferent pe care statul îl încasează pentru sămânță este dublu față de cel încasat la produsele de consum.

Referitor la faptul că nu s-a întocmit imediat factura pentru sămânța de lucernă livrată la SC X SRL, deși s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii, contestatoarea consideră că nu este un motiv de a nu se restitui TVA.

Pentru toate motivele arătate, contestatoarea solicită admiterea contestației și restituirea sumelor ce reprezintă TVA, respectiv suma de X lei și suma de X lei.

La contestația formulată contestatoarea a anexat în copie Decizia de impunere din 26.03.2014 și Raportul de Inspecție Fiscală X din 26.03.2014.

**II.** Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la X inspecția fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.11.2013-31.12.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X -23/01/2014, prin care a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei (cu control anticipat).

Constatarea inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.03.2014, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/26.03.2014, prin care s-a stabilit pentru perioada 01.11.2013-31.12.2013, diferența suplimentară de TVA în sumă de X lei, ceea ce a condus la respingerea a TVA în sumă de X lei din totalul sumei de X lei solicitată la rambursare prin decontul cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr.X -23/01/2014, și stabilirea unui TVA suplimentar și

rămas de plată în sumă de X lei, la care au fost calculate dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, pentru perioada 25.01.2014-20.03.2014.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.03.2014, X (X) este o instituție publică, finanțată din venituri proprii, realizate din valorificarea produselor rezultate din activitatea de cercetare-dezvoltare, din activitatea de producție de semințe, din contractarea unor servicii de cercetare-dezvoltare agricolă în domeniul plantelor de câmp. X desfășoară activitate de cercetare-dezvoltare și inovare pentru producerea de semințe din categoriile biologice superioare, iar pentru asigurarea rotației culturilor necesare producției de semințe se procedează și la producția de plante tehnice de consum.

#### *Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată*

1) Urmare a verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Totalul taxei colectate în perioada verificată este de X lei și este aferentă unor prestări de servicii ca de exemplu testarea unor hibrizi de porumb în culturi comparative, loturi demonstrative, redevenței pentru grâu, vânzării de semințe de mazăre, mazărice, muștar și de lucernă către diverși clienți din țară și de asemenea vânzarea de sămânță de grâu la diferite persoane fizice care nu sunt plătitoare de tva.

Referitor la activitatea de producție agricolă, organele de inspecție fiscală fac următoarele precizări:

X cultivă terenuri agricole aflate în patrimoniul statului, în suprafață totală de X ha, din care terenuri agricole luate în arendă de la X în suprafața de X ha, situate în zona agricolă X, X din jud.X.

Societatea a prezentat situația cultivării terenurilor agricole, pe tip de culturi și cantitățile de cereale recoltate, situație prezentată în detaliu în Anexa nr.4.

Conform acestei situații, în perioada verificată societatea a recoltat:

- suprafața de X ha cultivată cu grâu, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu orz, obținând o producție de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu ovăz, obținând o producție de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu muștar, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu mazăre, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu mazărice, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu lucernă (sămânță), obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu cânepă, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu porumb, obținând o producție medie de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu floarea soarelui, obținând o producție de X kg/ha;
- suprafața de X ha cultivată cu soia, obținând o producție de X kg/ha;

Organele de inspecție fiscală precizează ca aceasta este situația generală a producției obținute în anul agricol 2013, incluzând producțiile obținute de pe terenurile luate în arenda de la X și de pe terenurile aflate în patrimoniul statului.

Astfel, s-a constatat că producțiile medii la hectar, realizate în anul 2013, se încadrează în producțiile realizate în zonă, conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană X sub nr. X/20.02.2014, excepție făcând producția de porumb și floarea soarelui din zona X și X.

Conform acestei adrese, organele de inspecție fiscală au constatat că, producția medie în zona X a fost de X kg/ha la porumb, stațiunea realizând X kg/ha și de X kg/ha la porumb în zona X, stațiunea realizând X kg/ha. De asemenea, în zona X stațiunea a realizat o producție de X kg/ha la floarea soarelui, față de X kg/ha cât a fost producția medie din zonă.

Conform documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală, menționează că pentru aceste culturi, stațiunea a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, lucrările efectuate fiind de calitate și efectuate la timp. Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu există documente care să fi constat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

De asemenea, menționează că zona respectivă nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră potrivit prevederilor O.G. nr.14/2010 și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la punctul 42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi considerată zonă calamitată.

Având în vedere cele relatate mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de mai sus este de natura celei prevăzute de art.126 alin.(1) lit.a), b), c) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal: " La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției ", au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) și art.67 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, a pct.6(1) din HG nr.1050/2004 și a OPANAF nr.3389/2011 art.(1) și art.(2), prin aplicarea metodei produsului și volumului, prevăzută la lit.d) din actul normativ invocat: " În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: ... d) metoda produsului/serviciului si volumului".

Organele de inspecție fiscală menționează că a fost respectat procesul tehnologic, iar X nu a prezentat alte documente care să susțină nerealizarea producției medii din zonă.

De asemenea, precizează că utilizarea acestei metode a fost aprobată prin Nota de fundamentare care este anexă de lucru la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societatea verificată, față de producția medie obținută de alte societăți din zonă comunicată de DAJ X prin adresa nr. X/14.02.2014, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, careia îi corespunde o TVA colectată în sumă de X lei, determinată astfel:

*Zona X:*

-porumb:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ ;

-floarea soarelui:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ .

*Zona X:*

-porumb:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ .

TOTAL X lei - Anexa nr. 5.

Organele de inspecție fiscală menționează și cele precizate de directorul societății, respectiv că realizarea unei producții la culturile de porumb și floarea soarelui, sub media pe zonă, în anul 2013 a fost cauzată de faptul că, stațiunea fiind o instituție publică, materialele achiziționate pentru realizarea culturilor nu au fost de cea mai bună calitate, aplicând principiul cel mai mic preț și că fertilitatea terenului diferă chiar și pe suprafața aceleași parcele. De asemenea, producția mică la porumb s-a datorat condițiilor atmosferice dificile în perioada de recoltare, respectiv vânt puternic.

La invitația pentru discuția finală, organele de inspecție fiscală precizează că dl.

X nu a prezentat o notă explicativă privind producțiile mici obținute sub motivul că "trebuie să se mai gândească".

2) De asemenea, din verificările efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.11.2013 a fost întocmit avizul nr. X-X de către X pentru SC XSRL, unde s-a livrat cantitatea de X kg măzărliche și sămânță de lucernă în cantitate de X kg, fără a se întocmi factura pentru sămânța de lucernă.

Astel, în timpul inspecției fiscale a fost colectată TVA în sumă de X lei ( $X \text{ kg} \cdot X \text{ lei/kg} \cdot 24\% = X \text{ lei}$ ), conform prevederilor art. 140, alin.(1) și art.134<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal: „Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol”, iar exigibilitatea TVA a intervenit la data la care a avut loc faptul generator, așa cum prevede art.134<sup>2</sup> alin.(1) și art. 134 alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, actualizată (anexa nr. 6). Cu TVA în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală consemnează că se va diminua TVA solicitată la rambursare.

Potrivit Fișei de analiză a TVA colectată, pentru perioada 01.11.2013 - 31.12.2013, societatea prezintă următoarea situație:

Recapitulatie TVA colectată:

- TVA colectată înregistrată de societate: X lei
- Diferență TVA colectată: X lei (X + X)
- TVA colectată stabilită de control: X lei

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

**1.** Referitor la suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

**cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestății, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de porumb și floarea soarelui și, pe cale de consecință au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată sus menționată.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală, au constatat că producțiile medii la hectar, realizate în anul 2013, se încadrează în producțiile realizate în zonă, conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană X sub nr. X/20.02.2014, *excepție facând producția de porumb și floarea soarelui din zona X și X.*

Conform acestei adrese, organele de inspecție fiscală au constatat că, producția medie în zona X a fost de X kg/ha la porumb, stațiunea realizând X kg/ha și de X kg/ha la porumb în zona X, X realizând X kg/ha. De asemenea, în zona X stațiunea a realizat o producție de X kg/ha la floarea soarelui, față de X kg/ha cât a fost producția medie din zonă.

Conform documentelor prezentate, organele de inspecție fiscală menționează că, pentru aceste culturi, stațiunea a aplicat tehnologia culturii, procedând la însămânțarea terenului, lucrările efectuate fiind de calitate și efectuate la timp. Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu există documente care să fi constatată și sesizată anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au menționat că zona respectivă nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră potrivit prevederilor O.G. nr.14/2010, și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la punctul 42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi considerată zonă calamitată.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de mai sus este de natura celei prevăzute de art.126 alin.(1) lit.a), b), c) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și, în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) și art.67 alin.(1) și alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, a pct.6(1) din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală și a art.(1) și art.(2) lit.d) din OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, prin aplicarea metodei produsului și volumului. Utilizarea acestei metode a fost aprobată prin Nota de fundamentare care este anexă de lucru la raportul de inspecție fiscală.

Organele de inspecție fiscală consemnează că a fost respectat procesul tehnologic, iar X nu a prezentat alte documente care să susțină nerealizarea producției medii din zona.

Astfel, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societatea verificată, față de producția medie obținută de alte societăți din zonă comunicată de DAJ X prin adresa nr. X/14.02.2014, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de X lei, calculul fiind următor:

*Zona X:*

-porumb:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ ;

-floarea soarelui:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ .

*Zona X:*

-porumb:  $(X \text{ kg} - X \text{ kg}) * X \text{ ha} * X \text{ lei/kg} * 24\% = X \text{ lei}$ .

TOTAL X lei

În cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală au menționat și cele precizate de directorul societății, respectiv că realizarea unei producții la culturile de porumb și floarea soarelui, sub media pe zona, în anul 2013 a fost cauzată de faptul că, stațiunea fiind o instituție publică, materialele achiziționate pentru realizarea culturilor nu au fost de cea mai bună calitate, aplicând principiul cel mai mic preț și că fertilitatea terenului diferă chiar și pe suprafața aceleiași parcele. De asemenea, producția mică la porumb s-a datorat condițiilor atmosferice dificile în perioada de recoltare, respectiv vânt puternic.

De asemenea, au menționat că la invitația pentru discuția finală dl. X nu a prezentat o notă explicativă privind producțiile mici obținute sub motivul că " trebuie să se mai gândească ".

**În drept**, prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 11

"(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop

economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...)”

Potrivit prevederilor art.6, art.14 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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

ART. 14

Criteriile economice

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

De asemenea, pct. 6.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.”

În conformitate cu dispozițiile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 126

(1) 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. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Totodată, prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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:

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.”



Coroborat cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

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

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.”

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

„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.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

**d) metoda produsului/serviciului și 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.

### ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;

e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;

f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(...) “

Astfel, se reține că, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic. 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. Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

De asemenea, se reține că organul fiscal în exercitarea atribuțiilor și competențelor ce îi revin poate estima marimea bazei impozabile dacă declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

În cazul în speță, se reține că s-a constatat că producțiile medii la hectar, realizate în anul 2013, se încadrează în producțiile realizate în zonă, conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană X sub nr. X/20.02.2014, excepție facând producția de porumb și floarea soarelui din zona X și X.

Astfel, producția medie în zona X a fost de X kg/ha la porumb, X realizând X kg/ha și de X kg/ha la porumb în zona X, stațiunea realizând X kg/ha. De asemenea, în zona X, X a realizat o producție de X kg/ha la floarea soarelui, față de X kg/ha cât a fost producția medie din zona.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, prin aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului.

Prin urmare, prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută la culturile de porumb și floarea soarelui de societatea verificată, față de producția medie

obținută de alte societăți din zonă, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de X lei.

De asemenea, în cauză se reține că, contestatoarea nu a justificat cu documente legale că, pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație ar fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor, ceea ce ar fi condus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

În același context se reține și faptul că zona respectivă nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră potrivit prevederilor O.G. nr.14/2010, neîndeplinind astfel condițiile prevăzute la punctul 42 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi considerată zonă calamitată.

Se reține și faptul că, procesul tehnologic a fost respectat, iar societatea nu a prezentat alte documente care să susțină nerealizarea producției medii din zonă.

Sușinerile contestatoarei referitoare la faptul că „unitatea este conform legii, de interes public și ca atare datorită dificultăților de ordin financiar nu a avut posibilitatea de a achiziționa îngrășăminte, ierbicide și alte produse de ultimă generație pentru a fertiliza și întreține culturile agricole în condiții optime și implicit acest fapt s-a răsfrânt asupra realizării producțiilor agricole în speță, obținându-se cantități mai mici la ha”, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, aceste susțineri nu exonerează societatea de responsabilitatea obținerii unor culturi profitabile în concordanță cu media producției obținută de alți producători în condiții similare.

Nu poate fi reținută în soluționarea cauzei nici afirmația contestatoarei potrivit căreia la stabilirea bazei de impunere „aceste metode nu s-au folosit corespunzător în cazul X, respectiv nu s-au analizat sursele și cheltuirea fondurilor în mod adecvat situației în speță”, având în vedere că societatea nu a prezentat niciun document justificativ din care să rezulte alte aspecte decât cele consemnate în raportul de inspecție fiscală.

Mai mult, așa cum a fost reținut anterior, culturile nu au fost cuprinse în zone calamitate, astfel că nu au fost suprafețe distruse, societatea nefăcând dovada că au fost evidențiate venituri din despăgubiri pentru a acoperi producția nerealizată.

În ceea ce privește afirmația contestatoarei referitoare la faptul că organele fiscale de control nu au ținut seama de susținerile conducerii unității referitoare la temeiul legal din care rezultă situațiile în care au loc estimările privind bazele de impunere, respectiv H.G. nr.1050/2004 privind normele Metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, nefiind cazul de asemenea situații la X, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei, având în vedere următoarele:

Așa cum s-a arătat anterior, la lit. a) al pct. 65.1 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, legiuitorul stipulează: „**contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere**”, rezultând astfel că de fapt la lit. a) sunt prevăzute două situații în care poate opera estimarea și anume:

- situația în care contribuabilul nu depune declarații fiscale, și respectiv

- situația în care declarațiile prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere, cazurile fiind independente unul față de altul.

În cauză, motivul estimării a fost determinat de faptul că declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, astfel, baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate (01.11.2013-31.12.2013) a fost declarată eronat de contestatoare, organele de inspecție fiscală procedând la estimarea producției la culturile de porumb și floarea soarelui ca urmare a faptului că societatea contestatoare a obținut recolte sub media producțiilor transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană X.

Invederăm faptul că estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată raportată la datele transmise de către Direcția pentru Agricultură Județeană X în ceea ce privește media producțiilor în funcție de potențial a principalelor culturi, se încadrează în regula generală instituită la art. 49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

De precizat este faptul că, argumentele invocate în contestație de către X nu pot fi considerate decât pro-cauza, fără legătură cu justificarea nerealizării producției medii din zonă.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă producției de porumb și floarea soarelui în sumă de X lei cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de X lei, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

De precizat este și faptul că potrivit prevederilor art.213 alin (1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „ (...) *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

**2.** Referitor la suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

**Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestațiilor se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatoarea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capet de cerere.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 15.11.2013 a fost întocmit avizul nr. X-X de către X pentru SC X SRL, unde s-a livrat cantitatea de X kg măzărache și sămânța de lucernă în cantitate de X kg, fără a se întocmi factura pentru sămânța de lucernă.

În timpul inspecției fiscale a fost colectată TVA în sumă de X lei (X kg \* X

lei/kg\*24% = X lei).

Deși, prin contestație X contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, aceasta nu a adus niciun document, respectiv argument de fond în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), art.213 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

**(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:**

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

(...).

Art. 213

*Soluționarea contestației*

*(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. (...)*

De asemenea sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

**„2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv”**

Față de prevederile mai sus citate se reține că, prin contestația formulată contestatorul trebuie să precizeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În speță, se reține că X deși contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei**, nu aduce în susținerea cauzei niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Singura afirmație a contestatoarei este aceea că „Referitor la faptul că nu s-a întocmit imediat factura pentru sămânța de lucernă livrată la SC X SRL, deși s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii, considerăm că nu este un motiv de a nu se restitui TVA.”

Potrivit doctrinei, se reține că, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare, intrat în vigoare la data de 15.02.2013 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art.250 din același act normativ care precizează : „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” .

Totodată, art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare: „(1) *Contribuabilul are sarcina de*

*dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.*

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că sarcina probei nu implică un drept al contestatorului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, stipulează următoarele:

*“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:*

*[...]*

*b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...].”*

Pe cale de consecință, având în vedere cele arătate mai sus, contestația formulată de X privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **X lei** se va **respinge ca nemotivată**.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. , se:

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/26.03.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.03.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**2. Respingerea ca nemotivată** a contestației formulată de X împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.X/26.03.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/26.03.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la:

- X
- Administrația Județenă a Finanțelor Publice Timiș  
Serviciul Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 1

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR GENERAL,**