

DECIZIA nr. 574/2015
privind soluționarea contestației formulate de
S.C. .X. S.R.L.,
înregistrată la D.G.R.F.P. București sub nr. 47297/10.06.2015

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Ilfov – Activitatea de Inspecție Fiscală, prin adresa nr. .x./09.06.2015, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. 47297/10.06.2015, cu privire la contestația formulată de S.C. .X. S.R.L., CUI ..., J.../.../....., cu sediul în com. X, sat X, str. X, nr. x, jud. Ilfov.

Obiectul contestației, înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./25.05.2015 îl constituie Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .x./13.05.2015 emisă pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./13.05.2015, comunicată prin remiterea sub semnătură în data de 18.05.2015 prin care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **.x. lei**, reprezentând:

- impozit pe profit .x. lei;
- TVA .x. lei.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de S.C. .X. S.R.L.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin adresa înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. .x./25.05.2015, societatea contestă Decizia de impunere nr. .x./13.05.2015, susținând că organele fiscale au dispus, în mod netemeinic și nelegal diminuarea sumelor ce le are recuperat societatea, invocând art. 67 din Codul de procedură fiscală, având în vedere faptul că societatea a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele solicitate, astfel stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost aplicată în mod eronat.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .x./13.05.2015, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .x./13.05.2015, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Ilfov, au verificat corectitudinea sumei negative a TVA de .x. lei, solicitată la rambursare, aferentă perioadei fiscale de 01.09.2013-31.12.2014 prin Decontul de TVA înregistrat sub nr. .x./26.01.2015, care a fost soluționat astfel:

- TVA solicitată la rambursare .x. lei;
- TVA aprobată la rambursare .x. lei;
- TVA respinsă la rambursare .x. lei;

Perioada verificată pentru impozit pe veniturile microîntreprinderilor
03.04.2013 - 30.06.2014;

Perioada verificată pentru impozit pe profit 01.07.2014 - 31.12.2014;

Perioada verificată pentru TVA 01.09.2013 - 31.12.2014;

Urmare inspecției fiscale parțiale nu s-a admis la deducere TVA în sumă totală de .x. lei, s-a colectat TVA suplimentară în sumă de .x. lei și s-a stabilit suplimentar impozit pe profit aferent anului 2014 în sumă de .x. lei, având în vedere că producțiile medii realizate de .X. S.R.L. sunt mai mici decât mediile realizate pe țară, iar societatea nu a prezentat documente care să justifice nerealizarea producției medii în zonă.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele

normative invocate de contestatară și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care societatea nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate.

În fapt, prin decizia contestată organele fiscale au stabilit obligațiile fiscale în sumă totală de .x. lei, provenind din estimarea producțiilor de grâu, orz și rapiță, stabilind TVA colectată în sumă de .x. lei și impozit pe profit în sumă de .x. lei. Totodată nu s-a acceptat deductibilitatea TVA în sumă de .x. lei, reprezentând lucrări de modernizarea spațiului de depozitat, aferentă materialelor de construcții precum și a unei facturi nepurtătoare de TVA.

Societatea afirmă că stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost aplicată în mod eronat, având în vedere că în timpul inspecției societatea a pus la dispoziția organelor fiscale toate documentele solicitate.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 67 din Codul de procedură fiscală, republicat:

„Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

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

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

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

Potrivit dispozițiilor Ordinului nr. 3.389/2011 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.

[...]

(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. 79¹ 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. [...]

ANEXĂ

CAPITOLUL I - Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere

1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut.

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale. [...]"

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în situația în care în cursul inspecției fiscale organul fiscal constată că evidențele contabile/fiscale sau documentele și informațiile prezentate sunt incorecte sau incomplete, aceasta are dreptul de a stabili baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea bazei de impunere.

Prin estimarea bazei de impunere, se pot folosi metode de stabilire aprobate prin O.P.A.N.A.F., în speță, organele de inspecție au folosit metoda produsului/serviciului și volumului, care constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor comercializate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului, registrele întocmite conținând informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție).

Se reține că organele fiscale la estimarea bazei de impunere s-au conformat dispozițiilor legale mai sus invocate, folosind ca bază de calcul producția medie pe țară aferentă anului 2014, având în vedere că societatea a obținut producții agricole sub 50% din mediile naționale, atâta timp cât terenurile se află într-o zonă preponderent agricolă, fără ca aceasta să fie declarată zonă calamitată pentru inundații sau secetă, au fost achiziționate erbicidele și îngrășămintele necesare în momentul în care acestea se aplicau, o parte din lucrările agricole au fost executate de societăți de specialitate în domeniul agricol.

Prin urmare, susținerile contestatarii cu privire la faptul că au fost puse la dispoziția organului de control toate documentele solicitate, astfel aplicarea art. 67 din Codul de procedură fiscală este eronată, sunt lipsite de relevanță juridică, întrucât organul fiscal are dreptul la estimarea bazei de impunere și în cazul în care constată că informațiile puse în dispoziția acestuia sunt incomplete.

În consecință, sunt aplicabile și prevederile art. 206 din Codul de procedură fiscală, republicată:

„Art. 206 (1) – Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; [...]"

Organul de soluționare a contestației reține că prin decizia contestată societatea a luat la cunoștință motivele respingerii deciziei, adică faptul că estimarea bazei de impunere s-a făcut din cauza lipsei documentelor care să justifice nerealizarea producției medii în zonă, adică înscrisuri emise de Primărie care să confirme că în zonă s-au manifestat negativ seceta, umiditatea excesivă, îngheț prelungit, care să aibă ca efect obținerea de producții mai slabe, totuși nu a făcut demersuri în vederea obținerii acestor documente justificative de la organul agricol, cu toate că potrivit dispozițiilor legale mai sus invocate avea posibilitatea să probeze cu documente justificative celor susținute.

Pe de altă parte, contribuabilul recunoaște în nota explicativă dată cu ocazia finalizării raportului de inspecție fiscală că nu a făcut demersurile în vederea obținerii unor documente din care să reiasă că au fost producții mici.

Se reține că prin contestația depusă societatea nu a prezentat o altă situație prin care să combată constatările organelor fiscale, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze cu privire la acest aspect, conținutul contestației cuprinzând numai afirmația că stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost aplicată în mod eronat.

Pe de altă parte, nu poate fi luată în soluționarea favorabilă a cauzei anexarea la contestație contractul de comodat nr. 2 din data de 10.07.2013, cu privire la darea cu titlu de împrumut gratuit a sediului secundar, având în vedere că aceasta nu vizează investiții ce au fost facturate și ale căror taxă nu a fost admisă la deducere de către organele fiscale.

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.

Totodată, prin Decizia nr. 3250 în dosarul nr. 935/57/2009 Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *„motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă”*, iar nedeplinerea motivelor în acest termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.

Având în vedere cele expuse sunt aplicabile prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014, care prevăd:

„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.”

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, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin *„actor incumbit probatio”*, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă 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 [...]”*.

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că S.C. .X. S.R.L. nu a prezentat argumente noi sau acte doveditoare care să conducă la modificarea celor constatate, propriile afirmații nefiind de natura să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, ținând seama de art. 213 din Codul de procedură fiscală *„(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.*

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului

administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de .x. lei, nu au acordat drept de deducere pentru suma de .x. lei și au stabilit impozit pe profit suplimentar în sumă de .x. lei, în consecință, contestația urmează a fi respinsă.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul art. 67, art. 206 alin. (1), art. 213 alin. (1) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală din 25.09.2014 aprobat prin Ordinul nr. 2.906/2014

DECIDE

Respingerea contestației formulată de S.C. .X. S.R.L. împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. .x./13.05.2015 pentru suma totală de .x. lei, reprezentând impozit pe profit și TVA stabilit suplimentar.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul București.