

DECIZIA nr. 1354 din 15 iunie 2016

Serviciul soluționare contestații din cadrul **Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Ploiești** a fost sesizat de **Serviciul Juridic din cadrul D.G.R.F.P. Ploiești**, prin adresa nr. / 2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Ploiești sub nr. / 2016, în legătură cu **dosarul contestației** formulată de **S.C. "....." S.A.** din, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. din 2012*, act administrativ fiscal emis de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 2012.

Prin **Decizia nr. 618 din 10 iulie 2012** emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova - Biroul Soluționare Contestații, contestația formulată de S.C. "....." S.A. a fost respinsă ca nedepusă în termenul legal.

Prin **Sentința nr. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel Ploiești** - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, dată în Dosarul nr. / / 2013, s-a hotărât admiterea acțiunii formulată de reclamanta S.C. "....." S.A., prin administrator judiciar SPRL, anularea Deciziei nr. 618 din 10 iulie 2012 emisă de D.G.F.P. Prahova și obligarea organului fiscal să soluționeze contestația formulată.

Sentința nr. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel Ploiești este **definitivă**, recursul declarat de D.G.R.F.P. Ploiești fiind respins de **Înalta Curte de Casație și Justiție** prin **Decizia nr. din 19 mai 2016**.

Organul de soluționare a contestației, ținând cont de Sentința nr. din 23 iunie 2015 a Curții de Apel Ploiești, procedează în continuare la analiza pe fond a contestației.

S.C. "....." S.A. are domiciliul fiscal în, este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului sub nr. și are codul unic de înregistrare fiscală nr. RO, În data de **07 decembrie 2011**, Tribunalul Prahova a dispus deschiderea procedurii generale a insolvenței împotriva debitorului S.C. "....." S.A. și a numit administrator judiciar pe SPRL. În data de **10 decembrie 2012**, Tribunalul Prahova a dispus **intrarea în procedura generală a falimentului pentru debitorul S.C. "....." S.A.**

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată;
- lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza actelor și documentelor existente în Dosarul contestației, rezultă:

I. Societatea contestată susține următoarele:

"[...]. Din cuprinsul deciziei atacate se reține faptul că a fost stabilită suplimentar TVA de plată în cuantum de RON ca urmare a calculării diferenței de venituri rezultate ca urmare a producțiilor medii la hectar declarate și înregistrate de SC SA și cele medii pe județe, respectiv pe Prahova și Dâmbovița.

Apreciem că această măsură este profund nelegală și netemeinică. Nu există nici un fundament legal care să justifice impozitul calculat la o medie, în loc de producția efectiv obținută. De asemenea nu se ține cont de faptul că TVA este un impozit indirect, pe consum, și nu poate fi calculat în atare condiții decât pe o producție efectivă, nicidecum pe supoziții, sau medii aritmetice.

Mai mult decât atât, nu s-a ținut cont nici de suprafața efectiv recoltată de către societate și de suprafețele calamitate, care evident au influențat calculul producției medii înregistrate și raportate de SC SA.

Solicităm admiterea contestației și anularea deciziei atacate. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 2012 încheiat de D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală la S.C. "....." S.A., care a stat la baza emiterii **Deciziei de impunere nr. din 2012**, s-au stabilit următoarele:

"[...]. La prezentul control s-a stabilit TVA de plată suplimentar în valoare totală de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă diferenței de venituri rezultate ca urmare a producției medii la hectar la culturile declarate și înregistrate de SC SA (grâu consum, grâu sămânță, triticale, floarea-soarelui, porumb, orz consum, orz sămânță, rapiță, orzoaică, ovăz, muștar, lucernă) și cele medii pe județe, respectiv Prahova și Dâmbovița, astfel:

- Potrivit adresei vicepreședintelui ANAF nr.807030/27.01.2012 la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, care înregistrează TVA de rambursat este necesară solicitarea de informații de la Direcțiile agricole județene privind producțiile medii la hectar obținute în județele Prahova și Dâmbovița, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidența contabilă;

- Cu adresa nr/.....2012 au fost solicitate date privind producțiile medii la hectar obținute pe județ pentru culturile de grâu consum, grâu sămânță, triticale, floarea-soarelui, porumb, orz consum, orz sămânță, rapiță, orzoaică, ovăz, muștar, lucernă, în anii agricoli 2009 - 2010 și 2010 - 2011. Astfel, cu adresele înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr...../.....2012 și/.....2012 au fost primite răspunsurile cu datele solicitate din partea Direcției pentru Agricultură Dâmbovița, respectiv Direcției pentru Agricultură Prahova. Din conținutul acestor documente a reieșit faptul că producțiile medii la hectar pe județ au fost cu mult superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a SC SA, situația detaliată, pentru anul 2010, fiind prezentată în anexa nr. 3.

- În timpul controlului s-a procedat la recalcularea veniturilor aferente anului 2010 ținându-se cont de suprafețele cultivate, producțiile medii obținute la nivelul județelor Prahova și Dâmbovița și prețul mediu de valorificare practicat de societate.

La stabilirea bazei de impunere s-au avut în vedere prevederile art 67 alin.(1) și alin.(3) din OG nr.92/2003 cu modificările și completările ulterioare [...].

Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală au utilizat metoda marjei prevăzute la art.2, lit.c) din Ordinul nr.3389/2011 președintelui ANAF privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și punctul 1.3 din anexa la același ordin [...].

Având în vedere cele menționate mai sus, organele de inspecție fiscală au ținut cont de datele furnizate de Direcțiile Agricole ale județelor Prahova și Dâmbovița privind producțiile medii la hectar obținute la diversele culturi de cereale și plante tehnice obținute la nivelul județelor respective cu mult superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a SC SA.

Prin urmare, pentru anul 2010 au fost estimate venituri totale în valoare de lei, cu o diferență în sumă de lei față de cea înregistrată de societate, respectiv lei. Consecința fiscală a acestei deficiențe constă în diminuarea bazei de impozitare conform art.137, alin.1, lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile art.140, alin.1) din aceeași lege s-a aplicat cota standard de 24% asupra bazei de impozitare în valoare de lei, rezultând TVA colectată în sumă de lei.

Totodată, au fost avute în vedere prevederile art.6 și art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 [...].

Pentru debitul suplimentar de lei au fost calculate, în conformitate cu art.120 din OG nr.92/2003, republicată, dobânzi în sumă totală de lei (.... lei x 316 zile x 0,04%). Totodată s-au calculat, potrivit art.120¹ din OG nr.92/2003, republicată, penalități de întârziere în cotă de 15%, de lei (.... lei x 15%). [...]."

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

* **Raportul de inspecție fiscală nr. din 2012** încheiat la S.C. "....." S.A. de către D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a avut ca obiectiv reverificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei 01 mai 2010 - 31 decembrie 2010 și a impozitului pe profit aferent perioadei 01 ianuarie 2009 - 31 decembrie 2009, în baza Deciziei de reverificare nr. din 2012.

Urmare reverificării, au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de lei, din care lei TVA de plată și lei dobânzi și penalități de întârziere aferente (..... lei + lei), sume înscrise în **Decizia de impunere nr. din 2012**.

TVA de plată în sumă de lei reprezintă TVA colectată suplimentar aferentă diferenței de venituri în sumă de lei, rezultate ca urmare a comparării producției medii la hectar declarate și înregistrate de societatea comercială contestată cu producțiile medii obținute în județele Prahova și Dâmbovița.

Societatea comercială **contestă** obligația de plată în sumă totală de lei, sustinând următoarele:

- nu există niciun fundament legal care să justifice impozitul calculat la o medie, în loc de producția efectiv obținută;

- nu se ține cont de faptul că TVA este un impozit indirect, pe consum și nu poate fi calculat decât pe o producție efectivă, nicidecum pe supoziții sau medii aritmetice;

- nu s-a ținut cont de suprafața efectiv recoltată de către societate și de suprafețele calamitate, care evident au influențat calculul producției medii înregistrate și raportate de S.C. S.A..

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

În fapt, prin Decizia de reverificare nr. din 2012 emisă de D.G.F.P. Prahova pentru S.C. "....." S.A. s-a dispus reverificarea taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei mai 2010 - decembrie 2010, motivul reverificării fiind următorul:

"Potrivit adresei vicepreședintelui ANAF nr. 807030/27.01.2012 pentru soluționarea deconturilor de TVA cu solicitarea rambursării soldului sumei negative la contribuabilii având ca obiect de activitate producția și livrarea de cereale și plante tehnice, a fost necesară solicitarea de informații de la Direcțiile agricole județene privind producțiile medii la hectar obținute în județele Prahova și Dâmbovița, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidența contabilă a SC SA.

Cu adresa nr/.....2012 au fost solicitate date privind producțiile medii la hectar obținute pe județ pentru culturile de grâu consum, grâu sămânță, triticale, floarea-soarelui, porumb, orz consum, orz sămânță, rapiță, orzoaică, ovăz, muștar, lucernă, în anii agricoli 2009 - 2010 și 2010 - 2011.

Prin adresele înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./.....2012 și/.....2012 au fost primite răspunsurile cu datele solicitate din partea Direcției pentru Agricultură Dâmbovița, respectiv Direcției pentru Agricultură Prahova. Din conținutul acestor documente a reieșit faptul că producțiile medii la hectar pe județ au fost cu mult superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a SC SA.

Astfel, s-a procedat la recalcularea veniturilor ținându-se cont de suprafețele cultivate, producțiile medii obținute la nivelul județelor Prahova și Dâmbovița și prețul mediu de valorificare practicat de societate.

Pentru anul 2010 au fost estimate venituri totale valoare de lei, cu o diferență în sumă de lei față de cea înregistrată de societate, respectiv lei. Consecința fiscală a acestei deficiențe constă în diminuarea bazei de impozitare conform art.137, alin.1, lit.a) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare. În conformitate cu prevederile art. 140, alin.1) din aceeași lege s-a aplicat cota standard asupra bazei de impozitare în valoare de lei, rezultând TVA colectată în sumă de lei."

În Raportul de inspecție fiscală nr. din2012, ca și în Decizia de impunere nr. din 2012 emisă în baza acestuia, au fost înscrise ca motive de fapt pentru stabilirea TVA suplimentară de plată în sumă de lei, aceleași motive ca cele cuprinse în Decizia de reverificare nr. din 2012, fără alte constatări în plus.

În adresa nr. din2012 emisă de A.N.A.F. - Cabinet Vicepreședinte se precizează: "[...] se vor analiza, în mod obligatoriu, pe lângă celelalte elemente, și dinamica (evoluția) producției obținute și înregistrate, implicit a veniturilor declarate în anii anteriori apariției OUG nr. 49/2011, comparativ cu producția și veniturile realizate ulterior.

În cazul în care contribuabilii înregistrează costuri semnificative ulterior, în special aferente perioadei de după intrarea în vigoare a OUG nr.49/2011, în condiții comparabile, se va proceda la estimarea veniturilor aferente anilor anteriori și a TVA colectată, urmând a se stabili diferențele de plată, utilizându-se metodele de estimare prevăzute de lege.

De asemenea, se vor solicita de la Direcțiile agricole județene date privind suprafețele deținute, cele cultivate, precum și producțiile medii la hectar obținute, pentru a fi analizate în corelație cu producția obținută și înregistrată în evidențele contabile.

Se vor analiza subvențiile/suprafețele cultivate primite de la autoritățile abilitate cu acordarea lor în comparație cu producția obținută și înregistrată în contabilitate.

De asemenea, în mod obligatoriu, se va urmări destinația finală a producției realizate și vândute (identificându-se eventualele neconcordanțe ale D394 și D390 cu clienții) [...].

Acțiunea de control va începe prin efectuarea inventarierii faptice a tuturor produselor deținute, concluzionându-se în consecință.

Se va avea în vedere și efectuarea de verificări încrucișate la clienții persoanei impozabile, [...]."

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au respectat întocmai precizările din adresa nr. 807030 din 27.01.2012 emisă de A.N.A.F. - Cabinet Vicepreședinte, limitându-se doar la compararea producțiilor medii la hectar înregistrate și declarate de S.C. "....." S.A. în anul 2010, cu producțiile medii la hectar obținute în județele Prahova și Dâmbovița.

Mai mult, stabilirea prin estimare a bazelor de impunere se efectuează strict în situațiile în care se constată îndeplinirea uneia dintre condițiile stabilite la art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și trebuie efectuată în mod rezonabil, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege.

Pentru a proceda la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală trebuie să constate că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete sau că acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, respectiv contribuabilul nu depune declarații fiscale, refuză să colaboreze, nu conduce evidența contabilă sau fiscală sau că au dispărut evidențele contabile și fiscale (art. 67 alin.(2) din Codul de procedură fiscală). Din documentele anexate dosarului contestației, nu rezultă că ar fi fost identificate astfel de situații.

Conform prevederilor art.6 din Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct.6.1 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, organele de inspecție fiscală trebuiau să efectueze constatări complete, asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză și să procedeze la estimarea producției agricole obținute de societate numai dacă situația o impunea, ținând cont în primul rând de documentele justificative și evidențele contabile ale agentului economic verificat care, conform art.64 din Codul de procedură fiscală, constituie probe la stabilirea bazei de impunere, și care ar fi trebuit coroborate cu datele obținute de la alți contribuabili, relevante din punct de vedere fiscal în cauza analizată.

Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să identifice acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale motivând, pe bază de probe, că evidențele contabile ale societății verificate sunt incorecte sau incomplete.

Așa cum se prevede la art.65 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, decizia de impunere trebuia să fie motivată, în sensul că organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să aducă probe și constatări în sensul că agentul economic verificat nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală.

Concluzionând cele de mai sus, rezultă că estimarea producției agricole realizate de agentul economic verificat exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de Direcțiile agricole județene, privind producția medie obținută într-un an agricol, nu poate sta la baza stabilirii prin estimare a bazei de impunere, întrucât organele de inspecție fiscală nu au adus argumente legale și reale privind datele și informațiile de la alte societăți verificate care ar avea relevanță, respectiv nu au identificat și nu au luat în calcul toate circumstanțele edificatoare.

Exclusiv faptul că agentul economic a înregistrat o producție sub nivelul producției medii la hectar calculate de Direcția Agricolă Prahova și de Direcția Agricolă Dâmbovița, fără ca organele de inspecție fiscală să constate că evidențele contabile sunt incorecte sau incomplete și fără ca acestea să probeze că diferența dintre producția medie și cea raportată nu a fost înregistrată în evidența gestionară și respectiv în cea contabilă, nu poate constitui un motiv legal care să stea la baza deciziei de stabilire prin estimare a bazei de impunere.

În acest sens s-a pronunțat și A.N.A.F. - Cabinet Vicepreședinte prin adresa nr. 807354 din 29.07.2014, prin care au fost aduse precizări privind aplicarea adresei nr. 807030 din 27.01.2012.

Menționăm că, anterior Deciziei de impunere din 2012, care face obiectul prezentei cauze, D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală a emis pentru S.C. "....." S.A. Decizia de impunere nr. din 2012 prin care au fost stabilite obligații suplimentare de plată cu titlu de TVA aferente veniturilor estimate, urmare comparării producțiilor medii la hectar înregistrate și declarate de societate în anul 2011, cu producțiile medii la hectar obținute în județele Prahova și Dâmbovița.

Decizia de impunere nr. din 2012 a fost contestată de societatea comercială pe calea administrativă și apoi pe calea judecătorească, acțiunea formulată de societate pentru această speță fiind admisă prin **Sentința nr. din 15 aprilie 2013** pronunțată de Curtea de Apel Ploiești - Secția a II-a Civilă, de Contencios Administrativ și Fiscal, **definitivă și irevocabilă conform Deciziei nr. din 21 noiembrie 2013** pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Din Sentința nr. din 15 aprilie 2013 reținem următoarele:

"Curtea constată că organele fiscale au procedat în mod greșit la stabilirea și estimarea bazei de impunere.

Într-adevăr, organele fiscale au posibilitatea de a aprecia relevanța stărilor de fapt fiscale (art. 6 Cod procedură fiscală), de a examina stările de fapt și raporturile juridice relevante pentru impunere (art. 105 Cod procedură fiscală).

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere este însă o situație de excepție, care se realizează numai în situațiile prevăzute de lege, iar organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. (art. 65 Cod procedură fiscală).

Conform art. 67 alin. 1 Cod procedură fiscală, 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 prevăzut de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

Art. 67 alin. 2 al prevede că stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi: a) în situația prevăzută la art. 83 alin. 4 (nedepunerea declarației fiscale) 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 nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

În cauză nu se regăsesc aceste situații, întrucât organele de inspecție fiscală au avut la dispoziție documentele contabile ale societății, pentru a determina situația fiscală, și nu au fost invocate situațiile arătate.

Simplul fapt că din documentele Direcțiilor pentru Agricultură Prahova și Dâmbovița a reieșit faptul că producțiile medii la hectar pe județ au fost superioare celor declarate și înregistrate în evidența contabilă a reclamantei, nu justifică stabilirea prin estimare a bazei de impunere, raportat la aceste producții medii.

Numai 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 (art. 67 alin. 3 Cod procedură fiscală), iar metoda marjei prevăzută de Ordinul A.N.A.F. nr. 3389/2011 poate fi utilizată numai în aceste cazuri.

Producția medie la hectar este media aritmetică a producțiilor declarate de către agricultori, iar media aritmetică se realizează prin luarea în calcul a producțiilor minime și a producțiilor maxime; producțiile agricole se realizează însă în funcție de mai mulți factori, care pot diferi de la o zonă la alta, de la un producător la altul, astfel încât justificarea stabilirii prin estimare a bazei de impunere prin simpla luare în calcul a producției medii, în lipsa unor împrejurări din care să rezulte incorectitudinea evidențelor contabile ale societății cu privire la baza de impunere rezultată din producțiile agricole realizate este neîntemeiată.

Mai mult, cu privire la estimarea în concret a bazei de impunere, este de observat și faptul că metoda marjei constă în analiza vânzărilor și/sau a costului vânzărilor unui contribuabil și aplicarea unui procent corespunzător de marjă, însă acestea vor fi ajustate/ponderate, folosind procente sau proporții caracteristice pentru activitatea desfășurată, urmând a furniza indicii despre abateri ale procentelor sau ale proporțiilor determinate pentru activitatea desfășurată, față de o medie a procentelor sau a proporțiilor stabilite la nivelul unui domeniu de activitate analizat (pct. 1.3 din Anexa la Ordinul ANAF nr. 3389/2011).

Metoda marjei are în vedere a furniza indicii despre abateri ale procentelor sau ale proporțiilor determinate pentru activitatea desfășurată, însă estimarea producției agricole ce trebuia realizată de reclamantă, numai prin simpla luare în calcul a producției agricole medii la hectar din județ, media producțiilor minime și producțiilor maxime realizate de agricultori, este nejustificată, în condițiile în care, astfel cum s-a arătat anterior, realizarea producțiilor agricole este dependentă de o multitudine de factori. [...]."

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că estimarea veniturilor aferente producției agricole realizate de S.C. "....." S.A. în anul 2010 s-a efectuat cu încălcarea prevederilor legale în vigoare, estimarea fiind realizată exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de Direcțiile Agricole ale județelor Prahova și Dâmbovița, astfel că în temeiul art.216 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va admite contestația** pentru suma de lei, din care lei taxa pe valoarea adăugată și lei accesorii aferente, cu consecința anulării actului administrativ fiscal contestat pentru această sumă.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C. "....." S.A. din, împotriva Deciziei de impunere nr. din 2012 emisă de D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) și (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

Admiterea contestației pentru suma totală de lei reprezentând:

- lei - taxa pe valoarea adăugată de plată;
- lei - accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

și pe cale de consecință, anularea Deciziei de impunere nr. din 2012 pentru suma admisă.

DIRECTOR GENERAL