

D E C I Z I A nr. 1712/630/15.07.2014

privind modul de soluționare a contestației depusă de SC X SRL ... înregistrată la AJFP...sub nr..../...2014

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată de AJFP ... prin adresa nr..../...2014 asupra contestației formulată de SC X SRL, cu sediul în com.... ... jud...., CUI ..., împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală nr..../...2014, pentru suma de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, fiind înregistrată la AJFP...sub nr..../...2014, față de data comunicării Deciziei contestate, 27.02.2014, potrivit semnăturii de primire de pe adresa de înaintare a Deciziei contestate nr..../...2014, comunicată prin remitere sub semnatura.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.206 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara este investită să se pronunțe asupra contestației.

I . Prin contestația formulată, petenta susține că are ca obiect de activitate principală cultivarea cerealelor - grâu și floarea-soarelui, produsele obținute fiind livrate atât pe piața internă cât și în țări membre ale UE, respectându-se reglementările privind evidențierea livrărilor intracomunitare, precum și cele privitoare la evidențierea și deducerea TVA-ului.

Organul de control a considerat însă că producția la floarea-soarelui obținută de petenta pe o suprafață de ... ha, cultivate în zona ..., se situează sub producția medie obținută de alte societăți agricole din zona de referință - conform adresei emise de DAJ...- fiind mai mică cu ... kg /ha și, drept urmare, s-a calculat, prin estimare, o bază suplimentară de impozitare privind calculul TVA, conform formulei $... \text{ ha} \times (... \text{ kg/ha} - ... \text{ kg/ha}) \times ... \text{ lei/kg} = ... \text{ lei} \times 24\% = ... \text{ lei TVA colectată suplimentar}$

În drept, organul de inspectie fiscală invocă, în mod forțat și printr-o interpretare subiectivă prevederile art 126 al.(1) lit a);b);c) și d) din Codul fiscal, coroborată cu prevederile art. 11 al (1) din Codul fiscal, precum și prevederile art 6, art 14 al. 2 și art 67, al (1) și al(2) Cod procedură fiscală, care prevăd posibilitatea neluării în seamă de către inspectia fiscală, în anumite situații speciale, a evidentelor contribuabilului și stabilirea, prin estimare, a conținutului economic al anumitor operații și a bazelor de impunere, aplicând prevederile pct.6(1) din HG nr.1050/2004 precum și prevederile OPANAF nr 3389/2001.

Interpretarea, în speța de față, a organului de control privind calculul TVA prin raportare la produsele medii din zonă este absurdă, în sensul că, dacă s-ar admite o astfel de interpretare a Codului fiscal, ar trebui ca aceeași concepție să fie avută în vedere și în cazul impozitului pe profit, care ar trebui,

astfel, calculat la nivelul profitului mediu pe anumite ramuri economice si nu in functie de rezultatele fiecarui agent economic.

Pe cale de consecinta, se solicita anulara in parte a Deciziei de impunere contestata - in privinta sumei de ... lei reprezentand TVA colectata stabilita suplimentar de catre organul de inspectie fiscala - si totodata recalcularea, in mod corect, a sumei de rambursat, asa cum a fost aceasta solicitata prin cererea depusa initial.

II. Prin Raportul de inspectie fiscala nr..../...2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr..../...2014, s-au constatat urmatoarele:

Productiile medii la hectar, realizate in anul agricol 2012/2013 nu se incadreaza in productiile realizate in zona de referinta, conform adresei emisa de Directia pentru Agricultura Judeteana ..., inregistrata la D.G.R.F.P.Timis sub nr. .../...2014, pentru floarea soarelui.

Conform acestei adrese, productia medie la grau pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha, pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha si pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha iar productia medie la floarea soarelui pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha, pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha si pentru localitatea ... a fost de ... kg/ha pe anul 2013.

Conform documentelor prezentate, pentru cultura de grau si de floarea soarelui societatea verificata a aplicat tehnologia culturii, procedand la insamantarea terenului, lucrarile efectuate fiind de calitate si efectuate la timp. Pe perioada de urmarire a culturilor in vegetatie nu exista documente care sa fi constatat si sesizat anomalii in cresterea si dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminatia semintelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mica a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzatoare a acestora).

De asemenea, zona respectiva nu este situata in zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamitati naturale sau de alte cauze de forta majora si prin urmare nu indeplineste conditiile prevazute la art. 128 alin.(8) lit.a) din Legea nr.57112003 privind Codul fiscal, modificata si completata, pentru a fi considerata zona calamitata.

Avand in vedere cele relatate mai sus, organul de inspectie fiscala constata ca operatiunea de mai sus este de natura celei prevazute de art.126 alin.(1) lit.a), b), c) si d) din Legea nr.57112003 privind Codul fiscal, modificata si completata si in baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal: " La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei ", s-a procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) si art.67 alin.(1) si alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, a pct.6(l) din HG nr.1050/2004 si a OPANAF nr.3389/2011 art. 1, alin. (1), si art. 2, lit. d) prin

aplicarea metodei produsului si volumului, prevazuta la lit.d) din actul normativ invocat:

" In scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode: d) metoda produsului/serviciului si volumului "

Astfel, s-a estimat baza de impunere, calculul fiind urmatorul:

- pentru productia de floarea soarelui de la ... pe ... ha

De pe suprafata de ... ha, societatea trebuia sa obtina o productie medie de ... kg/ha. Fata de aceasta productie, societatea a realizat ... kg/ha, fiind o diferenta de ... kg/ha.

In acest caz: ... ha x (... kg/ha -... kg/ha) x ...lei/kg=... lei

Prin inmultirea diferentelor dintre productia medie/ha obtinuta de societatea verificata, fata de productia medie obtinuta de alte societati din zona, cu suprafata cultivata si cu pretul mediu, a rezultat o baza impozabila suplimentara in suma de ... lei, careia ii corespunde o TVA colectata in suma de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, documentele din dosarul cauzei și actele normative invocate, se rețin următoarele:

SC X SRL are sediul in com.... .. jud...., CUI ..., fiind inmatriculata la ORC...sub nr...., reprezentata legal prin dl. Richard David Michel Jean, in calitate de administrator.

Cauza supusa solutionarii o constituie modul de stabilire a TVA suplimentara in suma de ... lei.

In fact, prin Raportul de inspectie fiscala nr.../...2014, organele de inspectie fiscala au consemnat ca productiile medii la hectar , realizate in anul agricol 2012/2013 de petenta, nu se incadreaza in productiile realizate in zona de referinta, conform adresei emisa de Directia pentru Agricultura Judeteana Timis.

Astfel, s-a considerat ca productia la floarea soarelui obtinuta de petenta pe o suprafata de ... ha, cultivate in zona ..., se situeaza sub productia medie obtinuta de alte societati agricole din zona de referinta ,fiind mai mica cu ... kg /ha si, drept urmare, s-a calculat, prin estimare, o baza suplimentara de impozitare privind calculul TVA , conform formulei ... ha x (...kg/ha-...kg/ha) x ... lei/kg = ... lei x 24% = ... lei TVA colectata suplimentar

Prin contestatie petenta mentioneaza ca organul de inspectie fiscala invoca, in mod fortat si printr-o interpretare subiectiva prevederile art 126 al.(1) lit a);b);c) si d)din Codul fiscal , corob cu preved art. 11 alin. (1)din Codul fiscal , precum si preved art 6, art 14 al. 2 si art 67, al (1) si al(2) Cod procedura fiscala, care prevad posibilitatea neluării in seama de catre inspectia fiscala, in anumite situatii speciale, a evidentelor contribuabilului și stabilirea, prin estimare, a continutului economic al anumitor operatii si a bazelor de impunere, aplicand prevederile pct.6(1) din HG nr.1050/2004 precum si preved OPANAF nr 3389/2001.

De asemenea, interpretarea organului de control privind calculul TVA prin raportare la productiile medii din zona este absurda, in sensul ca , daca s-ar admite o astfel de interpretare a Codului fiscal, ar trebui ca aceiasi conceptie sa fie avuta in vedere si in cazul impozitului pe profit, care ar trebui, astfel, calculat la nivelul profitului mediu pe anumite ramuri economice si nu in functie de rezultatele fiecarui agent economic.

Din analiza sustinerilor partilor si pe baza temeiurilor legale invocate, se desprind urmatoarele:

Organele de inspectie fiscala, pe baza adresei emisa de Directia pentru Agricultura Judeteana ..., inregistrata la D.G.R.F.P.Timis sub nr. .../...2014, referitoare la productia medie obtinuta la culturile de floarea soarelui in anul agricol 2012-2013, au recalculat baza impozabila pentru TVA la SC X SRL in sensul majorarii acesteia de la ... kg/ha, valoare inregistrata de societatea petenta, la ... kg/ha, valoarea inregistrata in adresa DAJ ..., determinand o TVA suplimentara in suma de ... lei dupa formula aritmetica $... \text{ ha} \times (... \text{ kg/ha} - ... \text{ kg/ha}) \times ... \text{ lei/kg} = ... \text{ lei} \times 24\% = ... \text{ lei TVA}$.

Desi in sustinerea acestui mod de calcul organele de inspectie se refera la „*productia medie obtinuta de alte societati din zona*”, prin actul de control nu se exemplifica care sunt aceste societati, in ce conditii se obtine cultura respectiva de floarea soarelui, cum au fost declarate aceste suprafete de teren si culturile agricole estimate a se obtine de pe ele.

De asemenea, nu se face vorbire despre suprafetele si productiile medii la hectar declarate de catre SC X SRL la Directia Agricola Judeteana...si catre Agentia de Plati si Interventii in Agricultura , pentru a verifica, pe baza evidentelor proprii ale petentei, daca exista diferente intre productiile medii declarate a se obtine si cele efectiv obtinute si inregistrate in contabilitatea petentei.

In drept, prevederile legale care reglementeaza procedura de estimare a bazei de impunere din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, stipuleaza:

“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.”

In explicitarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare precizeaza:

“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.”

Din textele de lege menționate se desprinde concluzia ca organul de inspecție estimează baza impozabilă folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă. De asemenea, situațiile în care se procedează la estimare sunt precizate în Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală, fără ca enumerarea să fie limitativă, legiuitorul conferind însă un cadru orientativ asupra cazurilor în care intervine estimarea.

În speta, organele de inspecție fiscală invocă, ca și metoda folosită, metoda produsului/ serviciului și a volumului, prevăzută de OPANAF 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere și care prevede:

“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.

Metoda poate furniza informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate, ca urmare a comercializării bunurilor și prestării serviciilor.”

Potrivit celor citate de mai sus, volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidentei contribuabilului, în condițiile în care se cunosc și costurile aferente bunurilor vândute. Ori în speta supusa soluționării se constată că organul de inspecție a efectuat doar o operație aritmetică, pe baza unor date cu caracter statistic, fără a analiza modul în care au fost calculate aceste date, dacă toți agenții economici care desfășoară activități cu profil agricol în jud. Timiș au raportat la DAJ...suprafețele de teren deținute și cultivate cu anumite tipuri de culturi, producțiile medii estimate a fi obținute, precum și producțiile efectiv obținute.

Mai mult, invocarea prevederilor art.11 alin.(1) Cod fiscal în speta supusa analizei, *„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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”*

considerăm a fi în neconcordanță cu situația existentă, întrucât nu poate fi vorba de o tranzacție care nu are scop economic și nici nu este necesară reîncadrarea acesteia pentru a-i reflecta conținutul economic. Simpla apreciere a organului de inspecție fiscală ca petenta nu s-a încadrat în ceea ce privește producția realizată într-o anumită valoare medie, care are caracter statistic și informativ, nu poate echivala cu reîncadrarea tranzacțiilor, la fel cum datele informative prezentate de o instituție publică nu pot constitui plafoane minime funcție de care să se ajusteze bazele impozabile pentru obligațiile fiscale de natura TVA ale petentei.

În condițiile în care, din conținutul Raportului de inspecție fiscală nu rezultă nicio deficiență referitor la modul de înregistrare, întocmire și declarare a operațiunilor desfășurate de SC X SRL, pe perioada supusă controlului, din punct de vedere a TVA, ceea ce conduce la concluzia că petenta are un comportament fiscal corect, majorarea bazei impozabile pentru calculul TVA suplimentară în suma de ... lei, pornind de la o valoare al cărei mod de determinare este incert și care nu se regăsește în nicio reglementare fiscală privind TVA, nu se impune.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul prevederilor art.216 din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală in baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Admiterea contestatiei formulata de SC X SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.../...2014, pentru suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar si anulara acestei Decizii.

2. Prezenta decizie se comunica la:

- SC X SRL, cu sediul in com.... ... jud....,
- DGRFP Timisoara - AJFP ...-Inspectia Fiscala.

DIRECTOR GENERAL,

...