

DECIZIA nr. 159/05.03.2013
privind solutionarea contestatiei formulata de **SC X SRL**,
inregistrata la D.G.F.P.M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice Sector 4 - Activitatea de inspectie fiscala cu adresa nr. x, asupra contestatiei formulata de **X**, cu sediul in Bucuresti, Str. x, sector 4.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Finantelor Publice Sector 4 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4, in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, ambele comunicate in data de x, prin care s-a stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, TVA respinsa la rambursare in suma de x lei si TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Societatea contesta colectarea TVA in suma de x lei solicitand rambursarea sumei de x1 lei.

Avand in vedere prevederile art. 205 alin.(1), art. 207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **X**.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei, s-au constatat urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata, **X** aduce urmatoarele argumente:

Potrivit principiilor de drept si a jurisprudentei Curtii Europene, faptul ca o prevedere legala poate fi interpretata in mai multe moduri nu inseamna ca aceasta nu indeplineste cerinta referitoare la predictibilitate.

In cazul in care legislatia nationala ofera interpretari ambigue sau multiple ale drepturilor si obligatiilor contribuabililor, autoritatile nationale au obligatia de a recurge la abordarea mai favorabila pentru contribuabil, pentru a se conforma jurisprudentei CEDO, care a readus in atentia statelor principiul *in dubio contra fiscum* in spete in care se pune problema normei fiscale susceptibile de mai multe interpretari

In sensul jurisprudentei Curtii Europene, unul dintre principiile recunoscute ale dreptului comunitar care trebuie avut in vedere este principiul legalitatii activitatii organelor administrative, care impune Administratiei Fiscale sa se supuna legii si ordinii de drept si sa nu decida o impozitare contrara dispozitiilor legale.

Contestatarul considera ca metoda aplicata de organele de inspectie fiscala, in ce priveste TVA colectata la nivelul sumei de x lei, mai mare cu x lei fata de cea stabilita de societate, prin estimarea bazei de impunere, pentru anii 2009, 2010, 2011, ca diferenta intre productia de realizat si productia efectiv realizata si inregistrata in contabilitate, determinata de faptul ca nu se justifica productia realizata in raport de cea estimata la inceputul anului si declarata la Directia Agricola, avand in vedere ca societatea detine mai multe suprafete arendate care nu au

fost declarate calamitate de Guvernul Romaniei este in neconcordanta cu realitatea, intrucat estimarile de la inceputul anului au numai scop statistic si nu inseamna realizarea efectiva a productiilor respective in timpul anului.

Societatea mentioneaza ca organul fiscal poate estima baza de impunere potrivit art.67 din OG nr.92/2003, republicata, prin intermediul datelor si documentelor care au relevanta pentru estimare si nu prin diferenta dintre productia estimata de realizat si productia efectiv realizata sau prin comparare cu productiile realizate de alte societati.

Fata de argumentele expuse, societatea solicita admiterea contestatiei si anulara in parte a actelor administrative fiscale in sensul acceptarii la rambursare a TVA in suma de x lei aferenta relatiilor comerciale derulate in perioada 2008 - ianuarie 2012.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X, emisa in baza raportului de inspectie fiscala nr. X, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a stabilit in sarcina societatii urmatoarele:

- TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei
- TVA respinsa la rambursare in suma de x lei
- TVA stabilita suplimentar si ramasa de plata in suma de x lei
- Accesorii aferente TVA in suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile societatii, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

X este inregistrata la ORC sub nr. J40/x si are CUI RO x.

Obiectul de activitate principal conform actului constitutiv consta in "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase si a plantelor producatoare de seminte oleaginoase" - cod CAEN 111.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. X ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 4 a efectuat inspectie fiscala partiala la X, pentru perioada 01.07.2008-31.01.2012, din punct de vedere al TVA, in vederea solutionarii decontului de TVA cu suma negativa cu optiune de rambursare cu control anticipat aferent lunii ianuarie 2012 nr. x, in suma de x lei.

Ca urmare a constatarilor din raportul de inspectie fiscala nr. X, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. X s-a stabilit TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, TVA respinsa la rambursare in suma de x lei, TVA stabilita suplimentar de plata si ramasa de plata in suma de x lei si accesorii aferente TVA in suma de x lei.

Societatea contesta colectarea TVA in suma de x lei solicitand rambursarea sumei de x lei.

Referitor la TVA colectata in suma de x lei, cauza supusa solutionarii este daca este intemeiata solicitarea contestatarei privind admiterea contestatiei pentru TVA respinsa la rambursare, in conditiile in care prin contestatia formulata si in sustinerea contestatiei,

societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document care sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata, ca urmare a estimarii bazei de impunere a TVA pe anii 2009-2011

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. X, s-a efectuat verificarea taxei pe valoarea adaugata pentru perioada iulie 2008 - ianuarie 2012.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere pentru perioada 2009-2011, in conformitate cu prevederile art.6, art.7 si art.67 din Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art.2 lit.d din OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, pe baza datelor si informatiilor din contabilitatea societatii, motivata de existenta unor incertitudini privind productia obtinuta din cultivarea cerealelor si plantelor tehnice (grau, porumb, floarea soarelui, rapita, orz) in anii agricoli 2009/2010 si 2010/2011.

Ca urmare s-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de x lei pe anul 2009, in suma de x lei pe anul 2010 si in suma de x lei pe anul 2011, pentru care s-a calculat o diferenta de TVA colectata in suma de x lei.

In drept, conform art.67 - Estimarea bazei de impunere - din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data efectuarii inspectiei fiscale:

“Art.67 - (1) Organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscala de plata aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectueaza în situatii cum ar fi:

a) în situatia prevazuta la art. 83 alin. (4);

b) în situatiile în care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate în cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum si în situatia în care acestea nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

(3) În situatiile în care, potrivit legii, ***organele fiscale sunt îndreptatite sa stabileasca prin estimare bazele de impunere, acestea identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei 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 presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.

(5) Cuantumul obligatiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificarii ulterioare, cu exceptia celor stabilite în cadrul unei inspectii fiscale.”

In acest sens, potrivit dispozitiilor OMFP nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“Art. 1. - (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectueaza de organele de inspectie fiscala în situatii cum ar fi:

- *documentele si informatiile prezentate în cursul inspectiei fiscale sunt incorecte sau incomplete;*

- *documentele si informatiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.*

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

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

(4) Valoarea estimata a bazei de impunere va fi utilizata pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contributiilor, precum si a eventualelor diferente ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului. (...).

Art. 2. - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:

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

Prin urmare, potrivit reglementarilor legale in vigoare la data verificarii, in cadrul efectuării unei inspectii fiscale organele de inspectie fiscala sunt indreptatite, in vederea stabilirii corecte a bazei de impunere sa foloseasca metode de stabilire prin estimare a acesteia, ***prin identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale***, in cazul in care *documentele si informatiile prezentate în timpul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala*, prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala fiind stabilita procedura si metodele de realizare a estimării.

Totodata, potrivit art.126, art. 128, art.137, art.140, art.155, art.156 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art.126 - (1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ urmatoarele conditii:

- a) operatiunile 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 plata;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 si 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizata de o persoana impozabila, astfel cum este definita la art. 127 alin. (1), actionând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor sa rezulte din una dintre activitatile economice prevazute la art. 127 alin. (2); (...).

(9) Operatiunile impozabile pot fi:

- a) operatiuni taxabile, pentru care se aplica cotele prevazute la art. 140; (...).”

“Art. 128. - (1) Prin livrare de bunuri se înțelege orice transfer al dreptului de proprietate asupra bunurilor de la proprietar catre o alta persoana, direct sau prin persoane care actioneaza în numele acestuia. (...);

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

- a) bunurile distruse ca urmare a unor calamitati naturale sau a unor cauze de forta majora, precum si bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevazute prin norme;

- b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum si activele corporale fixe casate, în conditiile stabilite prin norme;
- c) perisabilitatile, în limitele prevazute prin lege; (...).”

Normele metodologice:

“6. (8) În sensul art. 128 alin. (8) lit. a) din Codul fiscal:

- a) prin cauze de forta majora se înțelege:
1. incendiu, dovedit prin documente de asigurare si/sau alte rapoarte oficiale;
 2. razboi, razboi civil, acte de terorism;
 3. orice alte evenimente pentru care se poate invoca forta majora;
- b) prin bunuri pierdute se înțelege bunurile disparute în urma unor calamitati naturale, cum ar fi inundatiile, alunecarile de teren, sau a unor cauze de forta majora;
- c) prin bunuri furate se înțelege bunurile lipsa din gestiune, neimputabile, pentru care persoana impozabila poate prezenta dovada constatarii furtului de catre organele de politie, care este acceptata de societatile de asigurari;

(9) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se considera livrare de bunuri cu plata bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, daca sunt îndeplinite în mod cumulativ urmatoarele conditii:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativa a bunurilor se datoreaza unor cauze obiective dovedite cu documente;
- c) se face dovada ca s-au distrus bunurile si nu mai intra în circuitul economic.”

Codul fiscal:

“Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituit din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decât cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni; (...).”

“Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Incepand cu data de 01.07.2010, potrivit art.140 alin.(1) din Codul fiscal, modificat prin OUG nr.58/2010: “Cota standard este de 24% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotelor reduce.”

Codul fiscal:

“Art. 155. - (1) Persoana impozabila care efectueaza o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, alta decât o livrare/prestare fara drept de deducere a taxei, conform art. 141 alin. (1) si (2), trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa. De asemenea, persoana impozabila trebuie sa emita o factura catre fiecare beneficiar pentru suma avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, cel târziu pâna în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care a încasat avansurile, cu exceptia cazului în care factura a fost deja emisa. (...).”

“Art. 156. - (1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate în desfasurarea activitatii lor economice.

(2) Persoanele obligate la plata taxei pentru orice operatiune sau care se identifica drept persoane înregistrate în scopuri de TVA, conform prezentului titlu, în scopul desfasurarii

oricarei operatiuni, trebuie sa tina evidente pentru orice operatiune reglementata de prezentul titlu. (...).

(4) Evidentele prevazute la alin. (1)-(3) trebuie întocmite si pastrate astfel încât sa cuprinda informatiile, documentele si conturile, inclusiv registrul nontransferurilor si registrul bunurilor primite din alt stat membru, în conformitate cu prevederile din norme.“

Dispozitii asemanatoare sunt prevazute si in Codul fiscal valabil pe anii 2010-2011.

Potrivit reglementarilor legale mai sus invocate, in sfera operatiunilor impozabile se includ livrarile de bunuri si prestarile de servicii pentru care baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni si pentru care persoana impozabila are obligatia sa emita o factura catre fiecare beneficiar, pâna, cel tarziu, în cea de-a 15-a zi a lunii urmatoare celei în care ia nastere faptul generator al taxei, inclusiv in cazul avansurilor încasate în legatura cu o livrare de bunuri, exceptand cazul in care factura a fost deja emisa.

Totodata, persoanele impozabile au obligatia sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate economice care sa cuprinda toate informatiile, documentele si conturile necesare reflectarii activitatii desfasurate.

In prezenta cauza, organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea unei baze de impunere suplimentare pe perioada 2009-2011, prin estimare, in suma totala de x lei, respectiv la colectarea unei TVA in suma de x lei, in conformitate art.6, art.7 si art.67 din Codul de procedura fiscala si art.2 lit.d din OMFP nr.3389/2011, pe baza datelor si informatiilor din evidenta contabila a societatii si a informatiilor comunicate de organele abilitate, motivata de existenta unor incertitudini referitoare la situatia de fapt fiscala a societatii, cu privire la modul de reflecatre a veniturilor obtinute din productia agricola pe anii 2009/2010 si 2010/2011.

Din constatările organelor de inspectie fiscala si din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

In perioada 2008-2011, X a realizat venituri din vanzarea cerealelor si plantelor tehnice (grau, porumb, floarea soarelui, rapita, orz) obtinute din productia proprie, pe suprafete detinute in baza contractelor de arendare incheiate cu persoane fizice si din efectuarea de lucrari agricole (arat) .

In vederea stabilirii starii de fapt fiscale a societatii cu privire la modul de inregistrare a productiei realizate, prin adresa nr.x, organele de inspectie fiscala au solicitat Directiei pentru Agricultura Judeteană X, informatii referitoare suprafetele detinute si cultivate in baza contractelor de arenda incheiate de catre X cu diferite persoane fizice, in comuna X, jud. X, precum si cu privire la productia medie la hectar cereale si plante tehnice obtinuta in perioada 2008-2011 la nivelul jud. X.

Urmare informatiilor transmise prin adresa nr. x, inregistrata la AFP sector 4 sub nr.x de catre Directia Agricola a judetului X, din care rezulta o productie medie la hectar obtinuta de societate inferioara celei obtinute la nivelul judetului, organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii scrise societatii.

Prin notele explicative din data de 21.09.2012, din data de 24.09.2012 si din data de 26.09.2012 privind neconcordantele existente intre evidenta societatii si informatiile primite de la organele competente si modul de justificare a productiei inregistrate, reprezentantul legal al societatii mentioneaza:

Referitor la neconcordantele existente:

“Neconcordanta dintre suprafata de teren arendata de societate si cea din evidentele Primariei X consta in faptul ca nu toate contractele au fost vizate din diverse motive. Suprafata reala este data de Directia Agricola si APIA X conform deciziilor de plata pe suprafata a subventiei. (...). Diferenta dintre suprafata cultivata conform societatii si cea de la Directia Agricola X tine de anul agricol care este diferit de anul calendaristic iar culturile care degera se intorc si se reinsamintaeza cu alte culturi, primavara.”

Referitor la cresterea cifrei de afaceri in anul 2011 fata de anii precedenti:

“Marirea cifrei de afaceri pe anul 2011 este datorata maririi suprafetei cultivate, intrarii banilor din subventia APIA cat si datorita recoltei mai bune.”

Referitor la diferenta intre productia obtinuta de societate si productia medie pe judet:

“(...) Intrucat societatea So-felis Serv SRL nu detine un parc de utilaje agricole performante, iar samanta utilizata este combinata din achizitie de la furnizori cu cea din productie proprie, iar pe raza unde societatea detine suprafetele cultivabile nu exista sisteme de irigatie, determina obtinerea unei productii sub media realizata prin sondaj la nivel de judet.”

Totodata, din analiza documentelor puse la dispozitie de societate organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

- pentru cantitatea de x kg grau din avizul de expeditie nr. x.2009 emis catre x nu s-a intocmit factura, desi in conformitate cu art.155 din Codul fiscal avea aceasta obligatie, motivandu-se ca aceasta a fost respinsa de client datorita corpurilor straine;

- suprafetele declarate de societate ca fiind insamantate, in vederea obtinerii de subventii, comunicate de APIA nu coincid cu cele raportate la Primaria comunei X, in baza contractelor de arenda incheiate;

- din cantitatea totala de cereale si plante tehnice recoltata in perioada 2009-2011 de x kg, cantitatea de x kg a fost vanduta, cantitatea de x kg a fost livrata catre proprietarii terenurilor sub forma de arenda, cantitatea de x kg a fost folosita pentru insamantare, ramanand o diferenta nefacturata de x kg; din explicatiile date de societate rezulta ca au existat cantitati de produse deteriorate si scazute din gestiune, dar nu prezinta niciun document privind degradarea calitativa a produselor si nici dovada ca au fost distruse, in conformitate cu art.128 alin.8 lit.b din Codul fiscal si pct.12 din Normele metodologice de aplicare, astfel incat avea obligatia colectarii TVA;

- in perioada 2009-2011, cand s-au obtinut productii la hectar mult inferioare productiei medii comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteana X, zona in care s-au efectuat insamantarile si recoltarile nu a fost declarata zona calamitata de Guvernul Romaniei;

- in dispozitiile de livrare emise catre proprietarii terenurilor privind cantitatile de cereale cuvenite ca plata in natura nu au fost inscrise date privind suprafetele de teren aferente culturilor respective si raportul intre productia obtinuta si cantitatile cuvenite;

- pretul de cost utilizat la evaluarea produselor livrate in natura drept arenda a fost determinat ca raport intre totalul cheltuielilor aferent culturii respective si cantitatea de produs

recoltata, desi in conformitate cu art.62 alin.1 din Codul fiscal, evaluarea se face pe baza preturilor medii ale produselor agricole stabilite prin hotarari ale Consiliilor judetene;

- societatea nu a intocmit fise tehnologice, in care sa fie inscrie lucrarile care se executa la fiecare cultura infiintata, parametrii cantitativi si calitativi de executie a lucrarilor agricole, pregatirea si programarea productiei, stabilirea necesarului de forta de munca si a cheltuielilor de productie pe categorii, prezentand doar o situatie privind alocarea cheltuielilor pe tipuri de culturi, care nu cuprinde toate informatiile;

- suprafetele cultivate cu floarea soarelui si grau pe anul 2011 inscise in situatia "cost-cultura -venituri -TVA" nu corespund cu cele din devizele tehnologice;

- din documentele puse la dispozitie de societate rezulta ca, desi a aplicat toata tehnologia culturii si a administrat ingrasaminte chimice si ierbicide (conform devizelor tehnologice prezentate) a inregistrat si declarat productii mult mai mici in perioada 2009-2011 raportate la productiile obtinute de societatile similare, in conditiile in care nu au fost constatate anomalii in cresterea si dezvoltarea plantelor, cum ar fi: negerminatia semintelor, nedezvoltarea corespunzatoare a acestora, zona calamitata sau alte cauze care sa justifice aceste productii.

Fata de aspectele constatate cu privire la activitatea desfasurata in vederea realizarii de operatiuni impozabile, de explicatiile societatii din timpul inspectiei fiscale si de existenta unor incertitudini privind starea de fapt fiscala a societatii, avand in vedere neconcordanta intre datele existente in evidentele societatii si cele transmise de institutiile competente, organele de inspectie fiscala au concluzionat ca X a inregistrat in anii 2009/2010 si 2010/2011 productii agricole nejustificat de mici, ceea ce a condus la masura stabilirii bazei de impozitare pentru calculul TVA pentru perioada 2009-2011, prin estimare, determinata ca diferenta intre productia medie comunicata de Directia pentru Agricultura Judeteană X si productia declarata, pe baza datelor si informatiilor din evidenta contabila a societatii.

In speta devin incidente si prevederile art.6, art.7, art.56, art.64, art.65, art.94 si art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale Normelor metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004, care precizeaza:

Codul de procedura fiscala:

"Art.6 - Organul fiscal este îndreptatit sa aprecieze, în limitele atributiilor si competentelor ce îi revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, întemeiata pe constatari complete asupra tuturor împrejurarilor edificatoare în cauza."

"Art.7 - (2) Organul fiscal este îndreptarit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea în vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. (...).

(4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, în functie de circumstantele fiecarui caz în parte si de limitele prevazute de lege."

"Art. 56 - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, contribuabilul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri."

"Art.64 - Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere."

"Art.65 - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal."

“Art.94 - (1) *Inspectia fiscala are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii îndeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.*

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei** sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea îndeplinirii obligatiilor fiscale, **in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;**

b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)**”.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

b) ***verificarea concordantei dintre datele din declaratiile fiscale cu cele din evidenta contabila a contribuabilului;***

(...);

e) ***stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate în plus sau în minus, dupa caz, fata de creanta fiscala declarata si/sau stabilita, dupa caz, la momentul începerii inspectiei fiscale.***”

“Art.105 - (1) *Inspectia fiscala va avea in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.*”

Norme metodologice:

“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.”

“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligatiilor fiscale.”

Prin urmare, inspecția fiscală are obligația verificării realității declarațiilor fiscale ale contribuabililor, a documentelor înscrise în evidența primară și care au stat la baza întocmirii declarațiilor fiscale, a examinării tuturor documentelor justificative și a evidentelor financiar-contabile și fiscale și a tuturor raporturilor juridice relevante pentru impunere, care constituie probe în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, precum și ***sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru stabilirea corecta a bazei de impunere pentru TVA***, inclusiv prin solicitarea de explicații scrise referitoare la deficiențele constatate, ***avand dreptul sa decida in ceea ce priveste felul si volumul examenilor, iar contribuabilii_au obligatia de a pune la dispozitia organului fiscal toate înscrisurile si evidentele si de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si cererilor adresate organului fiscal***

Astfel, contrar susținerilor contestatei, se constată că organele de inspecție fiscală s-au conformat acestor prevederi legale și au procedat corect și legal la stabilirea prin estimare a bazei de impozitare a TVA, în situația în care în urma verificărilor efectuate asupra documentelor și evidentelor contabile, precum și a utilizării datelor și informațiilor comunicate de organele abilitate, respectiv Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură, Direcția pentru

Agricultura Judeteana X, Primaria comunei X, urmare solicitarilor transmise catre aceste institutii au rezultat neconcordante intre datele declarate si cele inregistrate si s-a constatat faptul ca nu a fost corect stabilita baza de calcul pentru colectarea TVA.

Se retine ca, prin contestatia formulata, societatea nu aduce niciun argument si nu depune niciun document suplimentar fata de constatările organelor de inspectie fiscala referitoare la modul de stabilire a bazei de impozitare si a TVA colectata, contestata, din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea constatata de inspectia fiscala, asa cum sustine in esenta prin contestatia formulata, desi potrivit art.206 si art.213 din O.G. nr. 92/2003 privind din Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art.206(1) - *Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

(...)

c) *motivele de fapt si de drept;*

d) *dovezile pe care se întemeiaza;*

(...)."

"Art.213(4) - *Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii acestora pot sa depuna probe noi în sustinerea cauzei. În aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora."*

Ca atare, nu poate fi retinuta simpla afirmatie vizand faptul ca metoda aplicata de organele de inspectie fiscala "este in totala neconcordanta cu realitatea" si "temeiul legal este total nefondat si neaplicabil in speta", in conditiile in care contestatara nu a prezentat ***motivele de fapt si de drept pe care se întemeiaza contestatia, aplicabile spetei si nici dovezile pe care se întemeiaza contestatia***, temeiurile de drept invocate (art.19, art.20, art.43, art.94 din Codul fiscal) vizand impozitul pe profit prevazut la Titlul II din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Or, in cauza sunt aplicabile dispozitiile privind taxa pe valoarea adaugata care sunt prevazute la Titlul VI din acest act normativ.

Referitor la invocarea principiilor de drept si a jurisprudentei CEJ, se retine ca, principiul fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara il constituie principiul prevalentei substantei asupra formei, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri, motiv pentru care pe langa conditiile de forma (inclusiv detinerea facturii care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege) trebuie indeplinita conditia de fond esentiala, *aceea ca operatiunile pentru care se solicita rambursarea TVA sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.*

In atare conditii, contrar sustinerilor contestatarei, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite, in virtutea art.11 din Codul fiscal, sa analizeze si sa reincadreze tranzactiile, pentru a reflecta continutul economic real al acestora, inclusiv prin estimarea bazei de impunere a TVA, in situatia in care din documentele prezentate si din informatiile obtinute in timpul inspectiei fiscale nu s-a putut determina daca societatea a stabilit corect obligatiile de plata.

In consecinta, contestatia urmeaza a se respinge ca nemotivata si neintemeiata privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, respectiv pentru TVA respinsa la rambursare in suma de x lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul art.11, art.126, art.128, art.137, art.140, art.155, art.156 din Legea nr.571/2003 din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6, art.7, art.56, art.64, art.65, art.67, art.94, art.105, art.206, art.213 si art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.6.1 si pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr.1050/2004 art.1 si art.2 din OMFP nr.3389/2011

DECIDE

Respinge contestatia formulata de X pentru TVA colectata in suma de x lei, stabilita prin Decizia de impunere nr. X emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice Sector 4.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.