

DECIZIA nr. 160 din 26.02.2015 privind solutionarea
contestatiei formulata de **ABC SRL**, cu sediul in str., Bucuresti,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr.....

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr., inregistrata sub nr. de catre Administratia Sector X a Finantelor Publice cu privire la contestatia decimp/xyyformulata de ABC SRL.

Obiectul contestatiei, inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. il constituie decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. decimp/xyy, emisa in baza raportului de inspectie nr. rif xx/yyyy si comunicata sub semnatura si stampila in data de ... prin s-au stabilit in sarcina societatii obligatii fiscale in cuantum de **T lei**, din care:

- D lei TVA stabilită suplimentar ce a condus la stabilirea TVA rămasă de plată în sumă de R lei;
- M lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA rămasă de plată;
- P lei penalități de întârziere aferente TVA.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de ABC SRL.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Sector X a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala partiala la ABC SRL, pentru perioada 01.10.2008-30.04.2013, in vederea solutionarii decontului de TVA cu sold negativ cu optiune de rambursare depus in data de 24.05.2013.

Constatările inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. rif xx/yyyy, iar in baza acestora a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr.decimp/xyy, prin care s-a stabilit o diferenta suplimentara de TVA de D lei, ceea ce a condus la respingerea TVA solicitată la rambursare în sumă de S lei și si la stabilirea unei diferente de TVA rămasă de plata în sumă de R lei si a dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere aferente TVA in suma de M+P lei.

II. Prin contestatia formulata ABC SRL solicita anulara in totalitate a deciziei de impunere nr. decimp/xyy, iar in subsidiar desființarea în întregime a acesteia și obligarea organului fiscal la emiterea unui nou act administrativ fiscal, sustinand urmatoarele:

Decizia luată împotriva societății este abuzivă, nelegală și netemnică deoarece organele de inspecție fiscală au făcut o estimare greșită a bazei impozabile, nu au luat în considerare documentele contabile ale societății, perioadele în care au fost calamități, s-au raportat la o producție medie/ha luând ca reper producția obținută de marile exploatații și au stabilit TVA de plată în sarcina societății pe perioada cât aceasta era inactivă și nu era plătitoare de TVA.

Luarea în calcul ca bază de raportare a producției medii/ha la diverse culturi comunicată de Direcția pentru Agricultură H nu este corectă deoarece se bazează pe date statistice, iar prețul/mediu de referință/kg stabilit orientativ de Consiliul Județean H nu are de-a face cu prețul real din piață.

Organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de argumentele societății, și anume: calamitățile între 17 și 25% pentru 150 ha de grâu în anul 2009, dovedite cu documentația aferentă poliței de asigurare a culturilor agricole nr. 3596806W încheiată cu ATT; terenul luat în arendă este încadrat în categoria 5 de productivitate și peste 60% din suprafață este denivelată; condițiile climaterice din zonă au afectat în mod considerabil producția; societatea nu are utilaje performante și personal calificat și nu a folosit îngrășăminte.

Estimarea bazei impozabile este greșită și deoarece situația societății nu se încadrează în niciuna din situațiile prevăzute de art. 67 din Codul de procedură fiscală pentru aplicarea estimării.

Punctual, ABC SRL arată următoarele:

- s-a majorat producția prin raportarea la producția obținută de mari exploatații, deși societatea este încadrată în categoria de exploatație comunală lucrând sub 500 ha;

- la calculul arendei nu s-au scăzut terenurile arendate societății de către asociat de circa 63 ha și pentru care asociatul nu a ridicat arenda în produse sau în bani;

- nu s-au luat în calcul plățile făcute de asociat în nume propriu în contul arendei datorate către arendatori;

- exigibilitatea TVA la plata arendei nu intervine în trimestrul III al anului calendaristic, ci în momentul acordării produselor, ceea ce a condus la calculul majorat de accesorii;

- nu s-a luat în considerare faptul că începând cu 01.07.2010 s-a trecut la taxarea inversă în cazul livrărilor de cereale din producția anului 2011, ca și cum diferența de producție stabilită în plus ar fi fost dată tot arendatorilor ori pentru consum final propriu, când în mod real, dacă ar fi existat acea producție, societatea nu ar fi vândut-o altor societăți în regim de taxare inversă;

- în perioada 01.08.2012 – 17.03.2013 societatea nu a fost plătitoare de TVA, fiind inactivă, estimându-se greșit o bază impozabilă de lei;

- nu s-a luat în considerare că anul 2012 a fost declarat an calamitat din cauza secetei, așa cum rezultă din H.G. nr. 897/01.09.2012, iar societatea a formulat și depus cerere de ajutor pentru minimis în agricultură la Direcția pentru Agricultură H sub nr. 12245/2012;

- nu s-au luat în calcul înștiințările depuse pentru calamități naturale, solicitându-se doar procese-verbale de constatare a calamităților încheiate de societăți de asigurare cu profil agricol, deși societatea a renunțat la încheierea

polițelor deoarece despăgubirea primită de la asigurări în anul 2009 nu acoperea nici măcar costul de producție;

- societatea a mai fost controlată pe perioada 01.08.2012 până pe 17.03.2013, controalele suprapunându-se;

- inspectorii fiscali s-au raportat în anumite situații la producțiile obținute de exploatațile comunale deoarece în acel an acestea erau mai mari decât cele ale marilor exploatații, ceea ce denotă subiectivismul acestora;

- prețurile medii de referință/kg comunicate de Consiliul Județean H sunt orientative, fiind stabilite în luna ianuarie pentru anul în curs, astfel că ele nu pot reprezenta prețul dictat de cerere și ofertă la momentul recoltării;

- nu s-a luat în considerare faptul că arenda a fost achitată și în bani, iar alteleori în bani și în produse.

În susținerea contestației ABC SRL a anexat copii după polița de asigurare nr. 3596806W încheiată cu ATT, înștiințările din anii 2008, 2009, 2010, 2011 și 2012 cu privire la calamități către DADR H, Direcția Agricolă Județeană H, Consiliul local comunal, cererea de ajutor pentru minimis în agricultură depusă sub nr. 12245/2012, tabelul eliberat de DADR H de unde rezultă că societatea a fost încadrată la exploatații mari și facturi terți de unde rezultă că prețul de facturare al arendeii/uiumului este chiar mai mic decât cel facturat de către subscrisa.

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile societății contestate, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se retin următoarele :

3.1. Referitor la TVA în sumă de D1 lei

Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiei se poate pronunta cu privire la TVA nedeductibila in suma de D11 lei si la TVA colectata in suma de D12 lei, in conditiile in care societatea nu a prezentat motivele de fapt si de drept cu privire la acest capat de cerere.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector X a Finanțelor Publice au stabilit în sarcina societății ABC SRL o diferență suplimentară de TVA în sumă de D lei, din care:

- D21 lei TVA colectată suplimentar pentru diferența de producție agricolă estimată;

- D22 lei TVA colectată suplimentar pentru arenda achitată în natură (în produse agricole) conform tabelelor nominale și nefacturată;

- D11 lei TVA nedeductibilă din facturi care nu îndeplinesc condițiile de document justificativ ori pentru achiziții care nu sunt în folosul operațiunilor taxabile (D11X lei), din neaplicarea pro-ratei pentru anul 2010 (D11Y lei) și din deducerea din facturi neachitate, în condițiile în care societatea aplică sistemul "TVA la încasare" (D11Z lei);

- D12 lei TVA colectată suplimentar pentru cantitatea de kg grâu reprezentând plată arendă facturată cu factura nr. 1818793/22.09.2011 în valoare de V lei și pentru care societatea nu a colectat taxa.

Prin contestația formulată ABC SRL **solicita anularea in totalitate** a deciziei de impunere nr. decimp/xyxy, **dar în motivare nu se referă la TVA stabilită ca nedeductibilă în urma inspecției fiscale (D11 lei) ori la TVA necolectată pentru factura nr. 181793/22.09.2011 (D12 lei).**

În drept, potrivit art. 206 și art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”.

”Art. 213. - (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.”

Conform pct. 2.5 și pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 2.906/2014:

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

”11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

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 și de art. 249 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 249. - **Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească**, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

“Art. 250. - Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”,

precum și de art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 65. - (1) **Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Având în vedere cele de mai sus, întrucât societatea este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune este aceea că sarcina probei revine acesteia nu ca un drept, ci ca un imperativ al interesului personal al acesteia, astfel că neprobarea cererii afirmate determină respingerea contestației.

Se reține și faptul că prin Decizia nr. 3.250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție a statuat 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 nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Având în vedere cele reținute mai sus, rezulta ca organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a solicitat anularea deciziei de impunere contestate pentru TVA nedeductibilă (D11 lei) și TVA colectată la factura nr. 1818793/22.09.2011 (D12 lei), motiv pentru care contestația ABC SRL urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru capătul de cerere privind TVA stabilită suplimentar în sumă de **D1 lei**.

3.2. Referitor la TVA în sumă de D2 lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează diferența de TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care argumentele și documentele depuse nu sunt de natură să modifice constatările acestora.

În fapt, din decizia de impunere nr. decimp/xyxy rezultă că ABC SRL datorează o diferență suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale în sumă de D2 lei, din care:

- D21 lei aferentă bazei impozabile estimate de B1 lei reprezentând diferența dintre producția de cereale medii pe zonă și cea înregistrată de societate pentru anii agricoli 2007-2008, 2008-2009, 2009-2010, 2010-2011 și 2011-2012, calculată la prețul mediu al produselor agricole practicat pe piață;

- D22 lei aferentă arendei în natură (în produse agricole) acordată persoanelor fizice în valoare estimată de B2 lei, rezultată pe baza diferenței cantitative dintre arenda acordată conform tabelelor nominale și contractelor de arendare și cea pentru care societatea a emis facturi, calculată la prețul mediu al produselor agricole practicat pe piață.

Pentru a stabili această diferență, în raportul de inspecție fiscală nr. rif xx/yyyy organele de inspecție fiscală au efectuat următoarele constatări:

- deși societatea a înregistrat în evidența contabilă toate cheltuielile cu culturile agricole înființate (fapt confirmat de APIA care a acordat subvenții pentru

cultivarea suprafețelor de teren), producția obținută nu a fost înregistrată în totalitate, nerespectându-se prevederile O.M.F.P. nr. 3.055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

- producțiile medii la hectar înregistrate sunt mai mici decât producțiile medii la hectar realizate în comuna F, județul H, unde societatea are punct de lucru și nu au fost prezentate procese-verbale de calamități naturale care să justifice producțiile mai mici declarate;

- societatea a înregistrat în debitul contului 345 "Produse finite" recepția producției de cereale, iar în credit vânzarea acesteia conform facturilor emise, însă nu toate operațiunile au fost înregistrate, astfel că soldul contului este denaturat și nu reflectă realitatea (în luna octombrie 2009 producția de J lei; în luna august 2010 vânzare de rapiță de C1 kg; în luna octombrie 2011 vânzare de rapiță de C2 kg și de grâu de C3 kg; în luna aprilie 2012 vânzare de grâu de C4 kg și de floarea-soarelui de C5 kg);

- societatea nu a efectuat inventarierea elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii pentru anii 2008, 2009, 2010, 2011 și 2012;

- pentru obținerea unor producții agricole de bună calitate societatea a achiziționat și a utilizat semințe de calitate superioară, precum și diverse tipuri de ierbicide și motorină pentru realizarea lucrărilor agricole;

- pentru anul agricol 2011-2012, deși a cultivat porumb, societatea nu a înregistrat producția agricolă și nu face dovada degradării calitative a acesteia;

- există diferențe între suprafața cultivată declarată la APIA și cea pentru care societatea a calculat și acordat contravaloarea arendei, precum și între prețurile facturate de societate pentru grâu și cele transmise de DGFRFP N – AJFP H;

- din tabelele nominale pentru plata arendei reiese că societatea a acordat contravaloarea arendei atât în bani, cât și în natură, dar potrivit registrelor de casă și extraselor bancare nu sunt înregistrări privind plata în bani către persoane fizice, deci nu se poate justifica plata arendei în bani.

Ținând cont de aceste constatări, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei impozabile în baza prevederilor art. 11 alin. (1) din Codul fiscal și art. 6, art. 7 alin. (2), art. 49 alin. (2), art. 64, art. 67 și art. 67¹ din Codul de procedură fiscală, aplicând metoda produsului/serviciului și a volumului prevăzută de Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.389/2011.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea producției agricole neînregistrate, stabilită ca diferență între producțiile medii la hectar comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană H pentru comuna F și producțiile medii înregistrate în contabilitate, pe care au evaluat-o pe baza prețurilor medii valabile la produsele agricole, după cum urmează:

- pentru anul agricol 2007-2008: $(E1 \text{ kg/ha} - E2 \text{ kg/ha}) \times 297,04 \text{ ha} \times 0,615 \text{ lei/kg}$ pentru grâu și $(E3 \text{ kg/ha} - E4 \text{ kg/ha}) \times 60 \text{ ha} \times 0,630 \text{ lei/kg}$ pentru floarea-soarelui, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W1 lei;

- pentru anul agricol 2008-2009: $(E5 \text{ kg/ha} - 0 \text{ kg/ha}) \times 267,40 \text{ ha} \times 0,615 \text{ lei/kg}$ pentru grâu și $(E6 \text{ kg/ha} - 0 \text{ kg/ha}) \times 98 \text{ ha} \times 0,830 \text{ lei/kg}$ pentru floarea-soarelui, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W2 lei;

- pentru anul agricol 2009-2010: $(E7 \text{ kg/ha} - E8 \text{ kg/ha}) \times 368,86 \text{ ha} \times 0,603$

lei/kg pentru grâu, (E9 kg/ha – E10 kg/ha) x 36,5 ha x 1,331 lei/kg pentru floarea-soarelui și (E11 kg/ha – E12 kg/ha) x 57,21 ha x 1,183 lei/kg pentru rapiță, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W3 lei;

- pentru anul agricol 2010-2011: (E13 kg/ha – E14 kg/ha) x 296,77 ha x 0,625 lei/kg pentru grâu, (E15 kg/ha – E16 kg/ha) x 141 ha x 1,275 lei/kg pentru floarea-soarelui și (E18 kg/ha – E19 kg/ha) x 56 ha x 1,700 lei/kg pentru rapiță, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W4 lei;

- pentru anul agricol 2011-2012: (E20 kg/ha – E21 kg/ha) x 283,19 ha x 0,70 lei/kg pentru grâu, (E22 kg/ha – E23 kg/ha) x 139,40 ha x 1,5 lei/kg pentru floarea-soarelui, (E24 kg/ha – E25 kg/ha) x 1,5 ha x 0,72 lei/kg pentru orz și (E26 kg/ha – 0 kg/ha) x 33,88 ha x 0,75 lei/kg pentru porumb, rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W5 lei.

În privința arendeii achitate în natură persoanelor fizice arendatoare, organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea cantităților de grâu convenite potrivit contractelor de arendare și a suprafețelor arendate, diminuate cu cantitățile deja înregistrate de societate ca fiind acordate cu titlu de arendă în natură, pe care le-au evaluat pe baza prețurilor medii valabile la produsele agricole, după cum urmează:

- pentru anul agricol 2007-2008: (E27 ha x 700 kg/ha – E28 kg) x 0,615 lei/kg rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W6 lei;

- pentru anul agricol 2008-2009: (E29 ha x 600 kg/ha – E30 kg) x 0,615 lei/kg rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W7 lei;

- pentru anul agricol 2009-2010: (E31 ha x 600 kg/ha – E32 kg) x 0,603 lei/kg rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W8 lei;

- pentru anul agricol 2010-2011: (E33 ha x 700 kg/ha – E34 kg) x 0,625 lei/kg rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W9 lei;

- pentru anul agricol 2011-2012: (E35 ha x 700 kg/ha – 0 kg) x 0,7 lei/kg rezultând o diferență suplimentară de TVA în sumă de W10 lei.

Exigibilitatea TVA a fost stabilită pentru trimestrul III al anului pe baza datelor din tabelele nominale pentru plata arendeii.

În drept, potrivit art. 11, art. 137 și art. 140 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

”Art. 11. - (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții **pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.**”

”Art. 137. - (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată** este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din **tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor** ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

e) în cazul **schimbului** prevăzut la art. 130 și, în general, atunci când plata se face parțial ori integral în natură sau atunci când valoarea plății pentru o livrare de

bunuri sau o prestare de servicii nu a fost stabilită de părți sau nu poate fi ușor stabilită, **baza de impozitare se consideră ca fiind valoarea normală pentru respectiva livrare/prestare**. Este considerată ca valoare normală a unui bun/serviciu tot ceea ce un cumpărător, care se află în stadiul de comercializare unde este efectuată operațiunea, trebuie să plătească unui furnizor/prestator independent în interiorul țării, în momentul în care se realizează operațiunea, în condiții de concurență, pentru a obține același bun/serviciu”.

”Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra **bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile** care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse”.

Ulterior, începând cu data de 01.07.2010 cota standard de TVA s-a majorat la 24% prin pct. 44 din O.U.G. nr. 58/2010.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, precum și în cazul schimbului de bunuri și servicii baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni, respectiv valoarea normală de piață, cota standard de TVA fiind 19%, respectiv 24% începând cu data de 01.07.2010.

În speță sunt incidente și prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 65.1 și pct. 65.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 1.050/2004 potrivit cărora:

Codul fiscal

”Art. 67. - (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 situația 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”.

Normele metodologice

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

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

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

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

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

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare **prețul de piață al tranzacției** sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabili cu activități similare”.

Referitor la metodele de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, conform art. 2 lit. d) și pct. 1.4 din anexa din O.M.F.P. nr. 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere ”metoda produsului/serviciului și volumului 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**”.

Potrivit dispozițiilor procedurale fiscale anterior citate organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să stabilească bazele impozabile prin estimare, în situația în care evidențele contabile sau fiscale nu există ori sunt incomplete, estimarea bazându-se pe elemente de fapt cât mai apropiate situației ce trebuie estimată.

Totodată, în ceea ce privește dreptul contestatorilor de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente și prevederile art. 213 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare unde se precizează:

”Art. 213. - (4) Contestatorul, intervenientii sau împuternicitii 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.”

În raport de situația de fapt prezentată, dispozițiile legale incidente și susținerile societății contestatoare și documentele depuse de aceasta se rețin următoarele:

1. Conform mențiunilor din raportul de inspecție fiscală nr.rif xx/yyyy ABC SRL **nu a înregistrat în evidențele contabile toate operațiunile legate de obținerea și valorificarea producției de cereale**, spre exemplu: în luna august 2010 vânzare de rapiță de C1 kg; în luna octombrie 2011 vânzare de rapiță de C2 kg și de grâu de C3 kg; în luna aprilie 2012 vânzare de grâu de C4 kg și de floarea-soarelui de C5 kg; pentru anul agricol 2011-2012 obținerea producției de porumb de pe 33,88 ha. De asemenea, s-au constatat **neconcordanțe între suprafețele cultivate declarate la APIA în vederea obținerii subvențiilor și cele arendate și cultivate înregistrate în evidențele autorităților locale din Comuna F, județul H (registru agricol), precum și , lipsa inventarierii anuale a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.**

Ca atare, susținerea societății contestatoare în sensul că estimarea efectuată de organele de inspecție fiscală este abuzivă și nelegală, prin neluarea în considerare a documentelor contabile puse la dispoziție este vădit neîntemeiată în condițiile în care societatea nu a înregistrat în evidențele sale contabile toate operațiunile legate de obținerea și valorificarea producției de cereale. Contrar susținerilor societății, o atare situație se încadrează în mod specific în prevederile art. 67 alin. (2) lit. b) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală fiind pe deplin îndreptățite să procedeze la **estimarea obligațiilor fiscale în situația în care au constatat că evidențele contabile sunt incomplete**. În acest sens, se reține culpa exclusivă a societății, care nu a procedat la **înregistrarea cronologică și sistematică a operațiunilor** în conformitate cu prevederile art. 2 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, ceea ce implică ca fiecare operațiune să fie consemnată într-un document justificativ și să fie înregistrată în evidențele contabile în momentul efectuării ei. De altfel, societatea nu aduce niciun argument în privința constatărilor organelor de inspecție fiscală referitoare la neînregistrarea operațiunilor sus-menționate, mai mult recunoscând și că nu a înregistrat producția agricolă a anului 2009, **declararea acesteia în scop statistic la direcția agricolă județeană neținând loc de înregistrare în evidențele contabile.**

Aceleași constatări sunt valabile și în ceea ce privește plata în natură a arendei agricole către arendatorii persoane fizice, organele de inspecție fiscală constatând neconcordanțe între cantitățile pentru care societatea a emis factură și a colectat TVA și cantitățile înscrise în tabelele nominale. Totodată, se reține că societatea **nu a prezentat nicio probă privind înregistrarea în contabilitate a datoriilor societăților în contul arendei aferentă terenurilor arendate de la asociat și pentru care se afirmă în contestație că nu a fost ridicată de asociat** (pg. 5 din contestație), astfel că pretenția acesteia în sensul diminuării suprafeței pentru care s-a estimat arenda în natură cu circa 63 ha arendate de la asociat apare ca nedovedită, simpla afirmație neținând loc de probă.

Că societatea nu a înregistrat în evidența contabilă toate operațiunile și nu a determinat corect obligațiile fiscale aferente (nu a colectat TVA) în legătură cu plata în natură a arendei reiese **cu puterea evidenței** și din aceea că pentru anul agricol 2011-2012 societatea nu a înregistrat nicio plată de arendă în natură, deși tabelul nominal pentru această campanie agricolă, existent la dosarul cauzei ștampilat și semnat de reprezentantul societății atestă că arendatorii au fost plătiți în natură (cu produse agricole) în anul 2012, prin semnătura și, în unele cazuri, și datarea momentului plății în cursul lunii iulie 2012.

În concluzie, organele de inspecție fiscală au fost pe deplin îndreptățite să procedeze la estimarea obligațiilor fiscale, în cazul de față TVA colectată, pentru producția agricolă obținută și neînregistrată și arenda în natură achitată și neînregistrată de către societatea ABC SRL.

2. Referitor la factorii care au influențat producția agricolă, inclusiv calamitățile naturale, invocați în justificarea înregistrării unor producții mai mici, se rețin următoarele:

- nu a fost prezentat **niciun document justificativ din care să reiasă încadrarea terenului** în categoria 5 de productivitate și faptul că 60% din suprafața acestuia este denivelată (studii pedologice etc.);

- societatea deține utilaje agricole (tractoare, pluguri, discuri, semănătoare, utilaj ierbicidat, celule depozitare cereale etc.) și a achiziționat ierbicide, pesticide, uree etc., motiv pentru care nu poate fi reținută invocarea lipsei mijloacelor necesare unei producții agricole la nivel mediu. De asemenea, se reține că societatea nu a prezentat nici cu ocazia desfășurării inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației fișele tehnologice pentru fiecare din culturile înființate, din care să rezulte toate activitățile desfășurate de societate într-un an agricol, astfel că invocarea factorilor tehnologici nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei;

- înștiințările cu privire la pierderile produse culturilor agricole de calamitățile naturale, depuse la Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală H în 04.06.2008, 18.07.2008, 07.06.2010, 19.07.2010, 10.06.2011, 24.07.2011, 05.06.2012 și 10.07.2012 sunt **simple declarații pro-causa, în condițiile în care nu sunt însoțite de procese-verbale de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole**, emise de comisiile abilitate prin lege (e.g. Legea nr. 381/2002 privind acordarea despăgubirilor în caz de calamități naturale în agricultură etc.); în plus, niciuna dintre aceste înștiințări **nu conține informații esențiale cu privire la calamitățile reclamate** – natura fenomenului meteo reclamat și data și ora producerii fenomenului;

- **nivelul estimativ al pagubelor și al suprafețelor afectate este subiectiv**, o dovadă în acest sens fiind chiar înștiințarea depusă în data de 29.06.2009, când societatea a reclamat pentru grindina produsă în data de 22.06.2009, orele 18,00-19,00 un nivel estimativ al pagubelor de 40% pentru suprafața de 260 ha grâu, în timp ce asiguratorul ATT a recunoscut un nivel de calamitate de 23,30% pentru 101 ha grâu și 16,90% pentru 42 ha grâu, fiind evidentă estimarea subiectivă a pagubelor.

În legătură cu fenomenul de secetă din anul 2012, conform art. 2 alin. (1) din H.G. nr. 897/2012 privind schema "Ajutoare de minimis pentru compensarea efectelor fenomenului de secetă manifestat în anul agricol 2011-2012 asupra culturilor agricole" care se acordă în agricultură, în sectorul vegetal aceste ajutoare se acordă "pentru compensarea efectelor fenomenului de secetă manifestat în anul agricol 2011-2012 asupra culturilor agricole, **certificat prin informări detaliate privind aria de răspândire, categoria și intensitatea fenomenului de secetă, comunicate de Administrația Națională de Meteorologie**". Astfel, chiar dacă societatea a formulat și depus cererea de ajutor pentru minimis în agricultură, aceasta nu echivalează cu lipsa totală de producție, câtă vreme societatea **nu a depus documente eliberate de instituțiile abilitate care să certifice dauna totală a culturilor agricole înființate** (e.g. porumb). Cum producătorii **afecțați de același fenomen de secetă au raportat obținerea de producție**, chiar dacă diminuată față de producția altor ani, invocarea fenomenului de secetă pentru anul agricol 2011-2012 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât la estimare s-a ținut cont de producțiile agricole diminuate de secetă.

3. În ceea ce privește utilizarea producției medii comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană H, se reține că **prin însăși natura lui, procedeul estimării bazei impozabile impune recursul și la informații cu caracter statistic**, care trebuie să fie cât mai apropiate situației de fapt fiscale.

Din documentația existentă la dosarul cauzei reiese că organele de inspecție fiscală au utilizat producția medie pe culturi în comuna F, județul H declarată de exploatațile mari, în condițiile în care societatea contestatoare a declarat și a înregistrat în evidența sa contabilă producții mai mici comparativ cu **media declarată ca obținută în aceeași zonă agricolă de producătorii agricoli, care a fost deci influențată de aceeași factori naturali/calamități** care au influențat și producția contestatoarei.

Pentru estimare, inspectorii fiscali au folosit în toate cazurile producția agricolă pentru exploatațile mari, neverificându-se susținerea contestatoarei privind utilizarea producțiilor obținute de exploatațile zis comunale, în situația în care acestea erau mai mari decât cele ale exploatațiilor mari.

Clasificarea exploatațiilor agricole este realizată prin O.U.G. nr. 108/2001 privind exploatațiile agricole, care le diferențiază în funcție de natura juridică a acestora, forma de proprietate, natura activității desfășurate și dimensionarea acestora. Astfel, conform art. 5 alin. (1) și art. 6¹ din ordonanță, în sectorul vegetal, exploatațiile sub 50 ha din zona de câmpie sunt considerate exploatații familiale, cu caracter individual, restul exploatațiilor fiind considerate comerciale. Or, contestatoarea **invocă o clasificare a exploatațiilor agricole în individuale, comunale și mari, fără să precizeze niciun temei legal al unei asemenea clasificării**, prin contestație asimilând exploatațiile zis comunale cu exploatațiile individuale, care aparțin țăranilor individuali, întreprinderilor individuale ori asociațiilor familiale. În această situație, pretenția societății contestatoare, care a cultivat suprafețe de 350-400 ha de raportare a propriei producții la producția unui producător individual nu are nicio justificare.

Totodată, din adresa Direcției pentru Agricultură Județeană H nr. 1543/31.03.2014 reiese că, în multe situații, societatea contestatoare a raportat producții agricole obținute chiar mai mici decât cele obținute de exploatațiile individuale, deși a dispus de mijloace materiale și de producție peste nivelul unui producător agricol individual (suprafețe de teren arendate de 350-400 ha, utilaje agricole, semințe etc.).

Mai mult, din analiza **fișei tehnice**, anexă la protocolul nr. 2/26.06.2009 întocmit de asigurătorul ATT pentru expertizarea daunelor produse de riscul "ploaie torențială+grindină" din 22.06.2009, acceptată de societate și prezentată de aceasta în susținerea contestației **reiese o producție evaluată/estimată de 4.153 kg/ha** pentru suprafețele cultivate de grâu pentru care s-a calculat o daună de 23,2%, respectiv de **3.828 kg/ha** pentru suprafețele cultivate de grâu pentru care s-a calculat o daună de 16,9%, existând și suprafețe pentru care nu s-au stabilit daune și unde producția evaluată este de peste **5.000 kg grâu/ha**. În condițiile în care pentru anul agricol 2008-2009 organele de inspecție fiscală au estimat producția de grâu pe baza producției medii declarate statistic de exploatațiile mari de **2.921 kg grâu/ha**, în timp ce societatea contestatoare a declarat realizarea unei producții de **2.500 kg/ha** (și pe care, oricum, nu a înregistrat-o în contabilitate conform constatărilor din raportul de inspecție fiscală), iar **din verificarea faptică pe teren, după un fenomen natural negativ/calamitate (ploaie torențială+grindină), producția a fost estimată între 3.828 kg/ha și peste 5.000 kg/ha, devine evident faptul că producțiile medii pentru exploatații mari luate în calcul de organele de inspecție fiscală sunt pe deplin justificate, sustinerile contestatoarei în sensul obținerii unor producții mici fiind contrazise de elementele faptice din dosar.**

4. Cu privire la folosirea în estimare a prețurilor medii ale produselor agricole practicate pe piață se reține că potrivit art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 62. - (2²) În cazul în care arenda se exprimă în **natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene** și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a prunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. [...]

(2³) În cazul în care **prețurile medii ale produselor agricole, stabilite potrivit prevederilor alin. (2²), au fost modificate în cursul anului fiscal de realizare a venitului**, potrivit procedurii de la alin. (2²), noile prețuri pentru evaluarea în lei a veniturilor din arendă exprimate în natură, pentru determinarea bazei impozabile, se aplică începând cu data de 1 a lunii următoare comunicării acestora către direcțiile generale regionale ale finanțelor publice".

Astfel, în cazul produselor agricole, **valoarea pentru tranzacțiile în natură se stabilește pe baza prețurilor medii stabilite de consiliile județene, care sunt prețuri de referință pentru piața din raza teritorial-administrativă** pentru care s-au stabilit, organele de inspecție fiscală fiind pe deplin îndreptățite să

le utilizeze pentru evaluarea producției agricole estimate și a arendei în natură achitate și neînregistrate.

Susținerea societății contestatoare în sensul că prețurile medii utilizate nu reflectă prețul pieței din momentul recoltării întrucât sunt stabilite în luna ianuarie pentru anul în curs nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă întrucât, pe de o parte, **aceste prețuri sunt prevăzute în mod expres de legislația fiscală ca fiind obligatorii pentru evaluarea arendei în natură, iar pe de altă parte, prețurile utilizate în mod faptic nu au caracter de prețuri prestabilite la începutul unui an, ci de prețuri rezultate din piață**, după cum urmează:

- pentru anii agricoli 2007-2008 și 2008-2009 s-au utilizat prețurile stabilite prin Hotărârea Consiliului Județean H nr.04.07.2008, deci la momentul și ulterior recoltării, și nu ca prețuri prestabilite în avans;

- pentru anul agricol 2009-2010 s-au utilizat prețurile medii practicate săptămânal în perioada 29 iunie – 26 decembrie 2010 în județul H comunicate de D.A.D.R H în data de 11.01.2011;

- pentru anul agricol 2010-2011 s-au utilizat prețurile stabilite prin Hotărârea Consiliului Județean H nr. 20.12.2011, deci ulterior recoltării, și nu ca prețuri prestabilite în avans;

- pentru anul agricol 2011-2012 s-au utilizat prețurile stabilite prin Hotărârea Consiliului Județean H nr.17.07.2012, deci la momentul și ulterior recoltării, și nu ca prețuri prestabilite în avans.

În ceea ce privește copiile facturilor emise de terți pentru justificarea unor prețuri mai mici de facturare a arendei, se reține că acestea provin de la singur agent economic pentru arenda acordată și pentru care s-au întocmit documente justificative, fără să reprezinte prețuri medii de piață pentru evaluarea arendei în natură acordate fără documente justificative.

5. Referitor la invocarea faptului că arenda nu a fost achitată integral în natură, ci și în bani, iar pentru terenurile arendate de la asociat nu s-a achitat arenda, din constatările organelor de inspecție fiscală a rezultat cu claritate faptul că, deși în tabelele nominale există și mențiuni privind plata în bani a arendei, în **evidențele contabile nu s-au regăsit documente justificative care să ateste plata în numerar a arendei** către persoanele fizice arendatoare.

În susținerea contestației ABC SRL nu a prezentat documente justificative – contracte de împrumut cu asociatul/administratorul, dispoziții de plată către casierie, registre de casă, extrase de cont etc. – care să justifice în vreun fel dovada achitării în numerar a arendei și nici că **obligația către asociat rezultată din arenda convenită pentru terenul pus la dispoziția societății a fost înregistrată în evidențele contabile ca rămasă neachitată**.

Prin urmare, având în vedere că în contractele de arendă încheiate s-a prevăzut plata arendei în natură (grâu) în maxim 30 de zile de la recoltare, iar contestatoarea nu a adus documente justificative care să ateste plata în bani a arendei și nici dovezi de neplată a arendei, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea TVA aferentă produselor acordate persoanelor

fizice cu titlu de arendă, ca diferență între cantitățile datorate în raport de suprafețele arendate și cantitățile deja înregistrate de societate ca fiind acordate.

6. În legătură cu exigibilitatea TVA, contestatoarea reclamă că aceasta nu intervine în trimestrul III al anului de recoltare, ci în momentul ridicării efective a produselor de către arendatori.

Conform art. 134² alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "**exigibilitatea taxei** intervine la data la care are loc faptul generator", iar potrivit art. 134¹ alin. (1) din același act normativ "faptul generator intervine la data **livrării bunurilor** sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol".

Cum în speță este vorba de exigibilitatea TVA aferentă produselor livrate de societate în baza contractelor de arendă încheiate, dar pentru care nu a întocmit documentația aferentă, iar **în contracte se prevede plata arendeii în maxim de 30 de zile de la recoltarea grâului**, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit exigibilitatea pentru trimestrul III (maxim 30 septembrie), contestatoarea **nefăcând dovada unui alt moment al livrării produselor către arendatori**. Mai mult, în tabelele nominale pe campanii agricole sunt înscrise (deși în puține cazuri) ca date ale predării/primirii produselor date din lunile iulie și august (deci, în trimestrul III), **lipsa mențiunilor privind datele efective de predare/primire a produselor fiind în culpa exclusivă a contestatoarei, care nu a întocmit și emis documente completate cu toate informațiile necesare dobândirii calității de document justificativ**.

Cu privire la neaplicarea de către organele de inspecție fiscală a măsurilor de simplificare (taxare inversă) în cazul livrărilor de cereale din producția anului 2011 se reține că potrivit art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare "**condiția obligatorie pentru aplicarea taxării inverse este ca atât furnizorul, cât și beneficiarul să fie înregistrați în scopuri de taxă**". Cum în speță este vorba de estimarea unei producții neînregistrate în evidențele contabile și pentru care nu există documente justificative, **neputându-se cunoaște calitatea beneficiarilor, respectiv dacă aceștia sunt persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA**, taxarea inversă nu poate fi aplicată. Chiar dacă producția ar fi fost vândută altor societăți, așa cum invocă societatea, taxarea inversă nu se aplică automat întrucât nu toate societățile sunt apriori persoane înregistrate în scopuri de taxă.

7. Referitor la invocarea suprapunerii controalelor și stabilirea TVA pentru o perioadă în care societatea era inactivă și neplătitoare de taxă, din documentele existente la dosarul cauzei reiese că ABC SRL a fost declarată inactivă de către organul fiscal teritorial datorită neîndeplinirii obligațiilor declarative pentru perioada 10.09.2012-07.03.2013. În vederea reactivării acesteia organele fiscale au efectuat o cercetare la fața locului, concretizată în procesul-verbal nr. 41/12.02.2013, în urma căruia a fost emisă dispoziția de măsuri nr. 17/12.02.2013 prin care s-a dispus depunerea declarației 311 pentru luna octombrie 2012, când societatea a achiziționat cereale în baza facturii nr. 20120724/08.10.2012 emisă de BPI SRL.

Nu poate fi reținută susținerea societății privind suprapunerea inspecției fiscale pentru perioada 01.08.2012 până pe 17.03.2013 întrucât prin procesul-verbal nr. 41/12.02.2013 (anterior datei de 17.03.2013) organele fiscale **au efectuat o cercetare la fața locului/un control** în temeiul art. 57 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **în vederea verificării îndeplinirii condițiilor de reactivare stipulate la art. 78¹ alin. (3) lit. c) din același act normativ**, așa cum se prevede la pct. 16 și pct. 17 din Procedura de reactivare a contribuabililor declarați inactivi potrivit art. 78¹ alin. (1) lit. a) din Codul de procedură fiscală, aprobată prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3.347/2011, cu modificările ulterioare.

De asemenea, colectarea TVA în urma inspecției fiscale pentru o perioadă cât societatea nu a mai fost înregistrată în scopuri de TVA s-a realizat în temeiul legii, **lipsa neînregistrării neechivalând cu lipsa obligațiilor fiscale**, având în vedere dispozițiile art. 11 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează următoarele:

”Art. 11. - (1¹) **Contribuabilii declarați inactivi** conform art. 78¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **care desfășoară activități economice în perioada de inactivitate, sunt supuși obligațiilor privind plata impozitelor și taxelor prevăzute de prezenta lege**, dar nu beneficiază de dreptul de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă.

(1³) Contribuabilii cărora li s-a anulat înregistrarea în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin. (9) lit. b)—e) nu beneficiază de dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor efectuate în perioada respectivă, **dar sunt supuși obligației de plată a TVA colectate**, în conformitate cu prevederile titlului VI, aferentă operațiunilor impozabile desfășurate în perioada respectivă.”

Prin urmare, contestația societății este neîntemeiată și din acest punct de vedere.

Având în vedere cele ce preced se reține că organele de inspecție fiscală au fost îndreptățite să procedeze la estimarea obligațiilor fiscale pentru producția agricolă și arenda în natură neînregistrate în perioada controlată, argumentele ABC SRL nefiind de natură să răstoarne constatările organelor de inspecție, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația societății pentru TVA colectată suplimentar în sumă de D2 lei.

3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA în sumă de M+P lei

Cauza supusă soluționării este dacă societatea datorează accesoriile aferente TVA, în condițiile în care în sarcina sa s-a reținut ca fiind datorată diferența suplimentară stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin decizia de impunere nr. decimp/xyy ABC SRL a fost obligată la plata dobânzilor/majorărilor în sumă de M lei, calculate pe perioada 26.01.2009-06.06.2014 și a penalităților de întârziere în sumă de P lei, calculate pe perioada 01.07.2010-26.04.2013, aferente diferenței de TVA rămasă de plată în cuantum de R lei.

In drept, potrivit art. 119 și art. 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată:

"Art. 119. - (1) **Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorarile de intarziere se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

Ulterior, incepand cu data de 1 iulie 2010 majorarile de intarziere au fost inlocuite cu "dobanzi" și "penalitati" de intarziere, in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare: potrivit art. 119, art. 120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificarile și completarile ulterioare:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen **dobanzi si penalitati de intarziere**".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) **Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv**".

"Art. 120¹. - (1) **Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale**.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadenta, nu se datorează și nu se calculează penalități de intarziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor".

Având în vedere cele reținute anterior prin prezenta decizie, potrivit cărora ABC SRL datorează diferența suplimentară de TVA stabilită în urma inspecției fiscale, rezulta că aceasta datorează și accesoriiile aferente, în virtutea principiului de drept *accessorium sequitur principalae*, motiv pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și pentru acest capăt de cerere.

Pentru considerentele arătate mai sus, în temeiul temeiurilor legale invocate prin prezenta și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare

DECIDE:

Respinge contestația ABC SRL formulată împotriva deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoane juridice nr. decimp/xyy, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. rif xx/yyyy de către Administrația Sectorului 5 a Finanțelor Publice prin care s-au stabilit în sarcina societății obligații fiscale în sumă de T lei reprezentând diferența suplimentară de TVA și accesoriiile aferente.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.