

DECIZIA nr. 372/2016  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
.X.,  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. x/2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul Solutionare Contestatii 1 a fost sesizata de catre Administratia Sector 3 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2016 inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/2016 cu privire la contestatia formulata de .X., cu sediul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la registratura organul fiscal sub nr. x/2016 il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, comunicate prin remitere sub semnatura in data de x/2015, prin care organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au stabilit in sarcina societatii TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**, precum si Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) si art. 352 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de .X.

I. Prin contestatia formulata, .X. solicita anularea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 si a Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, in ce priveste suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar.

In sustinerea contestatiei, societatea aduce urmatoarele argumente:

.X. prezinta acte doveditoare care demonstreaza ca acordurile de reziliere la contractele de arenda au existat si au fost incheiate si semnate inainte de anul agricol 2014-2015, apoi fiind inregistrate si la Primaria Comunei x si la Primaria Comunei x.

Din cele 9 contracte prezentate, 8 contracte de arenda au fost reziliate, sau instrainate inainte de inceperea anului agricol 2014-2015, astfel contestatara nu avea cum sa efectueze lucrari agricole pe aceste terenuri in aceasta perioada si nu avea cum sa solicite subventii de la stat pentru aceste suprafete. Acesta este motivul pentru care contractele de arenda pentru suprafata de x ha nu se regasesc in suprafata raportata la APIA, aceste contracte fiind reziliate inainte de anul agricol 2014-2015.

In sustinerea contestatiei, .X. ataseaza cele 8 acorduri de reziliere inregistrate la Primariile din comunele x si x, din care rezulta data semnarii acestor acorduri de reziliere inainte de anul agricol 2014-2015.

Aceste contracte au fost reziliate cu mult inainte de anul agricol 2014-2015, astfel neputandu-se efectua lucrari agricole pe aceste terenuri de catre societatea contestatara.

Organele de inspectie fiscala in mod eronat au stabilit sume suplimentare pe suprafetele de teren respective.

Referitor la al 9-lea contract, societatea contestatara mentioneaza ca acesta a fost inregistrat la Primaria din Comuna x sub nr. x/2014.

Din eroare, aceasta suprafata de x ha nu a fost raportata la APIA in anul agricol 2014-2015, insa a fost trecuta in tabelele nominale pentru plata impozitelor si taxelor la bugetul consolidat de stat dovedind utilizarea legala a terenului.

Deci toate veniturile realizate pe aceasta suprafata au fost inregistrate, declarate, impozitate si achitate conform reglementarilor in vigoare.

Neraportarea acestei suprafete de x ha la APIA a adus prejudicii numai societatii contestatare deoarece aceasta nu a primit subventii de la stat.

Organele de control nu au verificat Declaratia 112 aferenta lunii x 2015 deoarece verificarea s-a efectuat pana la data de x/2015 si din aceasta cauza nu si-au dat seama ca aceste venituri aferente contractului de arenda nr. x/2014 au fost inregistrate in totalitate in evidenta contabila a societatii.

In sustinerea contestatiei .X. a anexat urmatoarele documente:

- acordurile de reziliere ale celor 8 contracte de arenda (x/2014, x/2014, x/2014, x/2009, x/2007, x/2009, x/2007, x/.2009, x/2014);
- nota explicativa la contractul de arenda nr. x/2014;
- declaratia 112 aferenta lunii noiembrie privind obligatiile de plata a contributiilor sociale, impozitului pe venit si evidenta nominala a persoanelor asigurate.

II. .X. a solicitat rambursarea sumei negative a TVA prin decontul de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative inregistrat la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. INTERNET x/2015, pentru luna x 2015 pentru suma de x lei cu control anticipat.

In urma inspectiei fiscale a fost incheiat Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015 in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015.

Decontul de TVA nr. x/2015 a fost solutionat astfel:

- TVA de rambursat conform societate x lei;
- TVA de rambursat conform control x lei;
- TVA fara drept de rambursare x lei.

Urmare inspectiei fiscale, organele de control au colectat TVA suplimentar in suma de x lei prin estimarea bazei impozabile, respectiv estimarea productiei obtinute pe suprafata de x ha aferenta contractelor de arenda nereziliate incheiate cu persoane fizice.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile societatii contestatare, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

### **3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x 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.***

***In fapt,*** in vederea solutionarii decontului de TVA cu optiune de rambursare a soldului sumei negative Internet x/2015 in suma de x lei, aferenta lunii x 2015, organele de control ale Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice au efectuat o inspectie fiscala partiala la .X.

Conform constatarilor consemnate in Raportul de inspectie fiscala nr. x/2015, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 s-au stabilit in sarcina contestatarei diferente suplimentare in suma de x lei, reprezentand TVA.

Din analiza contractelor de arenda prezentate s-a constatat ca, contractele pentru suprafata totala de x ha nu se regasesc in suprafata totala de x ha raportate la APIA si nici in tabelele centralizatoare ale documentelor doveditoare ale utilizarii legale a terenului vizate de primariile comunelor x si x.

***In drept,*** potrivit art. 6 si art. 67 din O.G. nr. 92/2003 peivind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct. 65.1 si pct. 65.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004:

***“Art. 6-Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”***

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

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

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

Norme 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 contribuabilii cu activități similare.”**

Referitor la stabilirea prin estimare a bazelor de impunere incidente sunt și prevederile art. 1 alin. (1) și (4) din Ordinul MFP nr. 3389/03.11.2011 și pct. 1.4 din anexa la Ordinul MFP nr. 3389/03.11.2011:

**“Art. 1. - (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:**

**- documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;**

- documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

**(4)** Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului. “

Anexa:

“Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere sunt următoarele:

1.1. metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

1.2. metoda fluxurilor de trezorerie;

1.3. metoda marjei;

**1.4. metoda produsului/serviciului și a volumului;**

1.5. metoda patrimoniului net.”

Metoda produsului/serviciului și a 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 contestatarilor de a depune probe noi în susținerea cauzei sunt incidente și prevederile art. 213 alin. (4) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**“Art. 213-(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În raport de situația de fapt prezentată, dispozițiile incidente și susținerile societății contestatăre și documentele depuse de aceasta se țin următoarele:

În susținerea notei explicative din data de x/2015, contestatara a prezentat:

- adeverința nr. X/2015 eliberată de Primăria Comunei x;

- adeverința nr. X/2015 eliberată de Primăria Comunei x.

Aceste adeverințe nu fac referire explicit la terenurile care fac obiectul contractelor de arenda și nu specifică dacă acestea au fost reziliate și dacă .X. a efectuat sau nu lucrări agricole pe terenurile respective în anul agricol 2014-2015.

În nota explicativă din data de x/2015, reprezentantul societății a declarat că .X. nu a realizat venituri pe suprafețele respective deoarece a lăsat terenul la dispoziția proprietarilor.

Tinand cont de faptul ca aceste contracte nu au fost reziliate si rezilierile nu au fost inregistrate la Primaria, iar adeverintele prezentate nu constituie o dovada a faptului ca .X. nu a afectuat lucrari agricole pe acele suprafete de teren (terenuri care nu prezinta date precise de identificare: localizare, document proprietate, suprafata asa cum este specificata in contractele de arendare), a fost intocmita Nota de fundamentare nr. X/2015 conform careia a fost aleasa ca metoda de estimare pentru stabilirea TVA colectata suplimentar metoda produsului/serviciului si a volumului.

La estimarea TVA s-a tinut cont de culturile realizate de societate pe terenul avut in arenda si de preturile stabilite de Consiliul Judetean x valabile pentru anul 2015, in baza "Hotararii privind stabilirea preturilor medii ale produselor agricole, in vederea calcularii veniturilor anuale brute provenite din cedarea folosintei bunurilor prin inchiriere, concesiune sau arendare."

Conform Raportului de inspectie fiscala nr. x/2015, discutia finala a avut loc in data de x/2015, data la care contribuabilul nu a depus documente justificative. In data de x/2015 (in termen de 3 zile de la primirea instiintarii privind discutia finala si de la primirea proiectului raportului de inspectie), contribuabilul a depus punct de vedere neinsotit de documente justificative.

Se retine ca, desi acordurile de reziliere la care se face referire in punctul de vedere sunt inregistrate la primarii in data de x/2015, respectiv x/2015 (cu toate ca ele au fost semnate de arendatori in perioada 2011-2015), nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala pana la data comunicarii raportului de inspectie fiscala si a deciziei de impunere, respectiv data de x/2015.

Acordurile respective au fost anexate la dosarul contestatiei cu toate ca in nota explicativa din x/2015 administratorul societatii a mentionat ca arendatorii nu s-au prezentat in vederea rezilierii contractelor.

Cu privire la contractul de arendare inregistrat la Primaria comunei x sub nr. x/2014, organele de inspectie fiscala mentioneaza ca:

- conform anexei nr. 4.1 la RIF reprezentand inregistrarea sub nr. x/2015 la Primaria x a contractelor de arendare din perioada 2014-2015, la pozitia nr. 64 figureaza .Y. cu contractul de arenda nr. x/2014 pentru suprafata de x ha pentru tarla x parcela x, titlu de proprietate x;

- atasat contestatiei, societatea a pus la dispozitie copie a contractului nr. x/2014 referitor la x ha aferent tarla x/40 parcela x, titlu de proprietate x/1996 si nota explicativa la contractul de arenda nr. x/2014;

- in timpul inspectiei, contribuabilul a pus la dispozitie contractul de arendare inregistrat la Primaria x sub nr. x/2006 incheiat cu .Y. pentru suprafata de x ha aferent tarlalei x/40, parcela x si reziliat conform act aditional neinregistrat la primarie.

Tinand cont ca la primarie a fost raportat contractul de arendare nr. x/2014 (cu suprafata si titlul de proprietate diferite fata de contractul x/2014), se poate

considera ca veniturile invocate de societate ca fiind realizate pe terenul proprietatea doamnei .Y. precum si cele pentru care s-a retinut si declarat impozit in declaratiile 112 aferente lunilor x 2014 si x 2015, au fost realizate in baza contractului de arendare nr. x/2014 si nu in baza contractului nr. x/2014, fapt pentru care explicatiile si documentele justificative nu pot fi retinute in solutionarea cauzei.

Analizand acordurile de reziliere prezentate cu ocazia depunerii contestatiei, reiese ca acestea ar fi fost semnate de arendatori cu mult inainte de data inregistrarii la primarii, deci acestea ar fi putut fi prezentate in timpul controlului, chiar fara a fi inregistrate la primarii.

Exemplificam prin:

- acordul de reziliere la contractul de arenda nr. X/2014, semnat de arendator .Y. la data de x/2014 si inregistrat la Primaria x sub nr. X/2015;
- acordul de reziliere la contractul de arenda nr. X/2014, semnat de arendator .Y. la data de x/2014 si inregistrat la Primaria x sub nr. X/2015;
- acordul de reziliere la contractul de arenda nr. X/2007, semnat de arendator .Y. la data de x/2013 si inregistrat la Primaria x sub nr. X/2015, etc.

Mai mult, prin nota explicativa din data de x/2015, administratorul societatii a mentionat ca arendatorii nu s-au prezentat in vederea rezilierii contractelor.

Asa cum rezulta si din referatul cauzei, documentele atasate in sustinerea contestatiei nu prezinta dovezi ale faptului ca societatea nu a efectuat lucrari agricole pe terenurile respective si ca nu a realizat venituri.

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

### **3.2. Referitor la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015**

***Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 1 din cadrul D.G.R.F.P. Bucuresti se poate investi cu solutionarea acestui capat de cerere, in conditiile in care dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala contestata nu se refera la stabilirea de obligatii fiscale de plata si accesorii ale acestora si nici nu vizeaza masuri de diminuare a pierderii fiscale, ci doar alte masuri de indeplinit de catre societate, neavand caracterul unei decizii de impunere ce intra in competenta Serviciului solutionare contestatii.***

***In fapt***, prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015, organele de inspectie fiscala au dispus societatii inregistrarea in evidenta contabila a lunii x 2015 a veniturilor suplimentare in valoare de x lei, aferente productiei estimate pentru anul 2015.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 205 alin. (1) si art. 209 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 205. - (1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii."**

**"Art. 209 - (1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:**

**a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control. (...)"**

De asemenea, OMFP nr. 1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18, prevede: "1. Formularul "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a indeplini masurile stabilite. **Nu va cuprinde masuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datoreaza bugetului general consolidat al statului**".

Intrucat masurile dispuse in sarcina .X. nu vizeaza nici stabilirea de obligatii fiscale de plata la bugetul general consolidat si nici masuri de diminuare a pierderii fiscale, se retine ca solutionarea contestatiei, pentru acest capat de cerere, intra in competenta organelor fiscale emitente, potrivit **art. 209 alin. (2)** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care precizeaza:

**"(2) Contestatiile formulate impotriva unor alte acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente".**

In speta sunt aplicabile si prevederile pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014, care stabileste:

**"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 209 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 209 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente. "**



Prin urmare, pentru acest capat de cerere, contestatia va fi transmisa, spre competenta solutionare, Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice, in calitate de organ fiscal emitent al Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 6, art. 67 alin. (1)-(4), art. 205 si art. 209 si art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pct. 65.1 si 65.2 din Normele metodologice aprobate prin H.G. 44/2004, pct. 1 din O.M.F.P. nr. 1939/2004, pct. 5.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 si art. 1 alin. (1) si (4) din Ordinul MFP nr. 3389/03.11.2011 si pct. 1.4 din anexa la Ordinul MFP nr. 3389/03.11.2011, art. 276 alin. (1), art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct. 11.1 alin. a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui ANAF nr. 37x/2015

#### **DECIDE :**

**1. Respinge ca neintemeiata** contestatia formulata de **.X.** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. x/2015 emisa de organele fiscale din cadrul Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice pentru TVA stabilita suplimentar si respinsa la rambursare in suma de **x lei**.

**2. Transmite, spre competenta solutionare,** Administratiei Sector 3 a Finantelor Publice, capatul de cerere al contestatiei formulata de **.X.**, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x/2015.

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