



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 4115/566/11.12.2013

privind soluționarea contestației formulate de **SC x SRL**
înregistrată la D.G.F.P. x sub nr.x

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de D.G.F.P.x - Serviciul de Inspecție Fiscală prin adresa nr.x înregistrată la D.G.F.P.x sub nr.x, asupra contestației formulate de **SC x SRL** cu domiciliul fiscal în x, str.x, nr.x, jud. x, CUI x, înregistrată la ORC x

SC x SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x, pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal, care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. SC x SRL contestă Decizia de impunere nr.x solicitând desființarea în parte a deciziei pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă totală de x lei, și desființarea dispoziției de respingere la rambursare a TVA în sumă de x lei, cu menținerea deciziei de impunere în ceea ce privește dispoziția de respingere la rambursare a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Contestatoarea arată că prin decizia contestată a fost dispusă impunerea suplimentară cu TVA la plată în sumă de x lei, aferentă bazei impozabile stabilită suplimentar în sumă de lei, ca urmare a estimării bazei de impunere pentru anul fiscal 2012, cu diferența dintre producțiile de grâu și de porumb realizate și producțiile medii la aceleași culturi, realizate de alte societăți de profil din zona x jud.x. Organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea dobânzilor și penalităților de întârziere aferente TVA-ului stabilit suplimentar la plată și a determinat cuantumul dobânzilor în sumă de x lei și cuantumul penalităților de întârziere în cuantum de x lei.

De asemenea, contestatoarea arată că organul de inspecție fiscală, în motivarea temeiniciei estimării bazei impozabile, a reținut incidența dispozițiilor art. 67 alin.(1) și alin.(2), art.14 alin.(2), art.6 din O.G. nr.92/2003 și art.11 alin.(1), art.26 alin.1 lit.a), b), c), d), art.128 alin.(8) lit.a) din Legea nr. 571/2003.

Contestatoarea susține că, organul de inspecție fiscală a reținut că diferențele de producție înregistrate la producția de grâu și de porumb, între producțiile realizate de ea și producțiile realizate de alte societăți de profil din zona x jud.x, reprezintă situația prevăzută de art. 67 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, în care organul fiscal poate să estimeze baza de impunere, cu respectarea celorlalte dispoziții legale privind modalitatea de estimare și de calcul a TVA.

De asemenea, susține că estimarea bazei de impunere prin calculul contravalorii diferenței dintre producția de grâu și de porumb realizată și producțiile medii realizate de alte societăți de profil din zona x jud. x, este nelegală, fiind realizată cu încălcarea dispozițiilor art.67 alin.(1) din O.G. nr.92/2003, pentru următoarele considerente:

- pe parcursul controlului fiscal, organul de inspecție fiscală nu a constatat minusuri în gestiune, nu a constatat livrări de bunuri fără întocmirea documentelor legale și în sfârșit, nu a constatat bunuri de natura cerealelor neînregistrate în evidența de gestiune, astfel încât sub acest aspect, nu poate fi reținută situația de imposibilitate a determinării mărimii bazei impozabile.

- pe parcursul controlului fiscal, organului de inspecție fiscală i s-a pus la dispoziție documente de evidență financiar-contabilă care reflectă cu acuratețe atât calitativ cât și cantitativ, producțiile realizate, evidențierea acestora în gestiune, precum și mișcarea stocurilor, inclusiv livrările efectuate în finalul ciclului de producție-valorificare, astfel încât, nici sub acest aspect, organul de inspecție fiscală nu poate susține că s-a aflat în imposibilitatea determinării mărimii bazei de impunere, pentru a putea proceda la estimarea acesteia.

Contestatoarea arată că posibilitatea de estimare a bazei impozabile de către organul fiscal, a fost reglementată de legiuitor doar pentru situațiile de imposibilitate a determinării bazei impozabile, cum ar fi cu titlu de exemplu, minusurile în gestiune, lipsa documentelor de evidență financiar-contabilă, neevidențierea bunurilor și produselor în evidența financiar contabilă, etc, respectiv, situațiile de fraudă evidentă și nicidecum situațiile în care, un operator economic cu obiect de activitate „cultura cerealelor” din diferite motive și situații de ordin obiectiv, realizează producții agricole cantitativ- mai mici decât producțiile realizate de alte societăți de profil din zonă, cum greșit a apreciat organul de inspecție fiscală.

În susținere, contestatoarea a anexat Sentința civilă nr.x /09.06.2011 emisă Curtea de Apel x, irevocabilă prin Decizia nr.x/13.06.2012 pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție.

Referitor la dispoziția organului fiscal, de respingere la rambursare a TVA - ului în sumă de x lei, reținându-se că din cotorul de facturi prezentate controlului fiscal au lipsit un număr de două facturi, motiv pentru care s-a procedat la estimarea bazei de impunere, contestatoarea susține că este nelegală, deoarece facturile aparținente

cotorului de facturi prezentat organului de inspecție fiscală, au fost numerotate în ordinea numerelor stabilite prin dispoziție de administratorul societății, nefiind lipsă nici un număr de factură din plaja de numere antestabilite. Astfel, reținerea potrivit căreia, lipsa a două file din cotorul de facturi, fără a fi numerotate și fără a lipsi numere din plaja de numere, reprezintă situația reglementată prin dispozițiile art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, în care se poate proceda la estimarea bazei de impunere, este total nelegal.

Contestatoarea arată că, prin constatarea organului de inspecție fiscală a fost denaturată starea reală de fapt, întrucât din cotorul prezentat la control, nu au lipsit facturi, ci doar două file nenumerotate cu numere de ordine succesive, stabilite prin dispoziția administratorului societății, motiv pentru care estimarea bazei de impunere este nelegală.

Argumentația juridică a contestatoarei este art. 205-207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art.7 din Legea nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

La contestația formulată contestatoarea a anexat în copie:

- decizia de impunere nr. x;
- raport de inspecție fiscală nr. x.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de 24.05.2013 și înregistrat la D.G.F.P. x - Activitatea de inspecție fiscală sub nr. x/28.05.2013 în baza căruia s-a emis „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x

1. Decont nr.x - control ulterior.

Perioada verificată este 01.07.2012-30.09.2012.

Prin depunerea decontului de TVA pentru luna septembrie 2012 (aferent perioadei iulie 2012 - septembrie 2012), societatea solicită rambursarea sumei negative de TVA în cuantum de x lei, exercitarea opțiunii de rambursare efectuându-se prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul înregistrat la A.F.P. x sub nr. x/25.10.2012, soluționarea sa efectuându-se de D.G.F.P. x prin Decizia nr. x

Conform decontului de TVA depus la organul fiscal teritorial, în perioada 01.07.2012-30.09.2012 societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de x lei și TVA colectată în sumă de x lei, rezultând TVA de rambursat în sumă de x lei.

Pentru suma de x lei organul fiscal teritorial a emis Decizia de rambursare a TVA nr. x, suma de x lei fiind compensată cu obligațiile fiscale datorate bugetului consolidat în baza Deciziei de compensare nr. x.

Referitor la activitatea de producție agricolă, urmare a verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că SC x SRL cultivă suprafețe de teren agricol luate în arendă și comodat de la diferite persoane fizice, prezentând situația cultivării terenurilor agricole pe tip de culturi.

Conform acestei situații, în perioada verificată societatea a recoltat:

- suprafața de 156,6 ha cultivată cu grâu, obținând o producție de x kg/ha;
- suprafața de 27,19 ha cultivată cu porumb, obținând o producție de x kg/ha.

Organele de inspecție fiscală precizează că aceasta este situația generală a producției obținute în anul agricol 2011/2012 și producțiile obținute de pe terenurile luate în arendă de la persoane fizice din loc. x jud.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că producțiile medii la

hectar, realizate în anul 2012, nu se încadrează în producțiile realizate în zona, conform adresei emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană x, înregistrată la D.G.F.P.x sub nr.x. Potrivit adresei menționate producția medie la porumb a fost de x kg/ha, iar producția medie la grâu a fost de x kg/ha.

Conform documentelor prezentate, pentru cultura de porumb și de grâu societatea a aplicat tehnologia culturii procedând la însămânțarea terenului, lucrările efectuate fiind de calitate și efectuate la timp. Pe perioada de urmărire a culturilor în vegetație nu există documente care să fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor (cum ar fi negerminația semințelor, ceea ce ar fi dus la o densitate mai mică a plantelor la hectar, nedezvoltarea corespunzătoare a acestora).

Organele de inspecție fiscală menționează că zona respectiva nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pentru a fi considerată zonă calamitată și pct.6 (1) din H.G. 44/2004.

Având în vedere cele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunea de mai sus este de natura celei prevăzute de art.126 alin.(1) lit.a), b), c) și d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, și în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal: "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", și au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) și art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, a pct.6 (1) din H.G. nr.1050/2004 și a OPANAF nr.3389/2011 art.(1) și art.(2), prin aplicarea metodei produsului și volumului, prevăzută la lit.d) din actul normativ invocat: "În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: d) metoda produsului/serviciului și volumului."

Organele de inspecție fiscală precizează că utilizarea acestei metode a fost aprobată prin Nota de fundamentare, fiind estimată baza de impunere, după cum urmează:

- pentru producția de grâu: $x \text{ ha} \times x \times 0,75 \text{ lei/kg} = x \text{ lei}$;
- pentru producția de porumb: $x \text{ ha} \times x \times 0,75 \text{ lei/kg} = x \text{ lei}$.

Prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societatea verificată, față de producția medie obținută de alte societăți din zona, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de x lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de x lei.

În ceea ce privește prețurile practicate de societate pentru comercializarea cerealelor, s-a constatat că acestea sunt comparabile cu prețurile înscrise în lista prețurilor medii transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană x, pentru anul 2012, prin Adresa nr. x, astfel:

- grâul s-a vândut la un pret mediu de 1 lei/kg, față de 0,75 lei/kg;
- porumbul s-a vândut la un pret mediu de 1 lei/kg, față de 0,75 lei/kg.

Referitor la Decontul de TVA nr.x cu control ulterior, organele de inspecție fiscală au constatat că, situația la SC x SRL se prezintă astfel:

- TVA solicitată la rambursare x lei cu control ulterior dec. x
- TVA respinsă la rambursare x lei
- TVA ce îndeplinește condițiile de rambursare: 0 lei
- TVA diferența suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală x lei

Pentru nevirarea la scadență a TVA de plată organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în baza prevederilor art.119, art.120 alin.(1), alin.(2) și alin.(7), art.120¹ alin.(1) lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Decont nr.x- control anticipat.

Pentru perioada verificată 01.10.2012-31.12.2012

Conform decontului de TVA depus la organul fiscal teritorial, în perioada 01.10.2012-31.12.2012 societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă de x lei și TVA colectată în sumă de x lei, rezultând TVA de rambursat în sumă de x lei.

Din verificarea documentelor de livrare prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea nu prezintă toate facturile de livrare de cereale, din cotorul de facturi prezentat controlului lipsesc un număr de două facturi, în acest sens a fost luată o nota explicativă administratorului societății.

Urmare a celor constatate, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.67 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată. Astfel în timpul controlului s-a estimat baza de impunere rezultând o baza impozabilă în suma de x lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală au întocmit Fișa de analiză a TVA colectată, pentru perioada 01.10.2012-31.12.2012, societatea prezentând următoarea situație:

-TVA colectată înregistrată de societate:	x lei
-Diferență TVA colectată:	x lei
-TVA colectată stabilită de control:	x lei

Ca urmare a celor menționate mai sus, SC x SRL prezintă următoarea situație:

-TVA solicitata la rambursare x lei cu control anticipat dec x	
-TVA respinsa la rambursare	x lei
-TVA cu drept de rambursare	x lei

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la taxa pe valoare adăugată în sumă de x lei și accesorii aferente în sumă de x lei,

cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestatăii, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de grâu și porumb și pe cale de consecință au stabilit în sarcina contestatoarei sumele sus menționate.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că producțiile medii la hectar, realizate în anul 2012, se încadrează în producțiile realizate în zona x jud. x, conform adresei emisă de Direcția pentru Agricultură Județeană x, înregistrată la D.G.F.P. x sub nr.x, excepție făcând producția de grâu și de porumb.

Având în vedere adresa nr.x a Direcției pentru Agricultură a Județului x, prevederile art.11 alin.(1), art.126 alin.(1) lit.a-d), art.140 alin.(1) și art.128 alin.(8) lit.a)

din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare și art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție au procedat la estimarea producției de grâu și porumb în funcție de producțiile statistice medii la ha din zonă.

Prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societatea verificată, față de producția medie obținută de alte societăți din zonă, la producția de porumb și de grâu, cu suprafața cultivată și cu prețul mediu, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentată în sumă de x lei, careia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată în sumă de x lei.

Pentru nevirarea la scadență a TVA de plată organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în baza prevederilor art.119, art.120 alin.(1), alin.(2) și alin.(7), art.120¹ alin.(1) lit. c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

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. 126

“(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

- a) operațiunile 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 plată;
- b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;
- c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art.127 alin.(1), acționând ca atare;
- d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art.27 alin. (2);”

Art.128

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

- a) bunurile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, precum și bunurile pierdute ori furate, dovedite legal, astfel cum sunt prevăzute prin norme;”

Totodată, prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

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

- a) în situația prevăzută la art.83 alin. (4);

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

coroborat cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“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.”

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

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.

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

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

(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.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.²

Art. 2

„În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

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

Art. 3

„Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.”

Art. 4

„(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.”

Potrivit acestor prevederi legale, autoritățile fiscale, la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic.

De asemenea, se reține că organul fiscal în exercitarea atribuțiilor și competențelor ce îi revin poate estima marimea bazei impozabile dacă informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

În cazul în speță, se reține că, în anul 2012 producția agricolă medie la hectar de grâu de x kg/ha, respectiv de porumb de x kg/ha obținută de SC x SRL este mai mică decât producțiile medii comunicate de Direcția pentru Agricultură a Județului x respectiv de x kg/ha pentru grâu și respectiv de x kg/ha pentru porumb, fapt care a determinat organele de inspecție fiscală să procedeze la estimarea producției de grâu și porumb în funcție de producțiile statistice medii la ha din zonă.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală pentru producția de grâu au estimat baza de impunere după cum urmează: x ha x x x 0,75 lei/kg = x lei, repectiv pentru producția de porumb $27,19$ ha x x x 0,75 lei/kg = x lei, rezultând o bază impozabilă în sumă de x lei, căreia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei.

Totodată, se reține că, societatea contestatoare nu a justificat cu documente legale, eventuale distrugerii a producției de porumb și grâu ca urmare a unor calamități naturale sau a unor cauze de forță majoră, eventuale pierderi sau furturi și nu a făcut dovada că producția neînregistrată (care a fost estimată de control), se datorează unor degradări calitative astfel încat aceasta să nu mai poată fi valorificată sau să fie

valorificată la un pret inferior pretului mediu practicat la acea perioadă de alți producători de cereale.

Organele de inspecție fiscală precizează că zona respectiva nu este situată în zone declarate, potrivit prevederilor legale, ca fiind afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră, și prin urmare nu îndeplinește condițiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, modificată și completată, pentru a fi considerată zonă calamitată și pct.6 (1) din H.G. 44/2004 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Mai mult, în nota explicativă dată de reprezentantul legal al societății producția mică de porumb s-a datorat secetei pe parcursul verii, a arșiței pe perioada înfloritului, iar la grâu se datorează faptului că tratamentele s-au aplicat cu întârziere depășind o nouă fază optimă de aplicare a fungicidelor.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă producției de grâu și de porumb în sumă de x lei cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de SC x SRL pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de **x lei**, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că, aceasta datorează și suma de **x lei** x cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căruia posibilitatea de estimare a bazei impozabile de către organul fiscal, a fost reglementată de legiuitor doar pentru situațiile de imposibilitate a determinării bazei impozabile, cum ar fi cu titlu de exemplu, minusurile în gestiune, lipsa documentelor de evidență financiar-contabilă, neevidențierea bunurilor și produselor în evidența financiar contabilă, etc, respectiv, situațiile de fraudă evidentă și nicidecum situațiile în care, un operator economic cu obiect de activitate „cultura cerealelor”, acesta nu poate fi reținută în susținerea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală pot stabili, conform art.67 alin.(2) lit.b) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin estimare baza de impunere și în situația când informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

Învederăm faptul că estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată raportată la datele transmise de către Direcția pentru Agricultură a Județului x în ceea ce privește media producțiilor în funcție de potențial a principalelor culturi se încadrează în regula generală instituită la art. 49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

Mai mult, se reține că argumentele invocate în contestație de către SC x SRL nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.x care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x.

2. Referitor la TVA stabilită suplimentar în suma de x lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere și a TVA aferentă pentru două facturi de livrare de cereale neprezentate cu ocazia inspecției, în condițiile în care societatea contestatoare nu justifică lipsa acestora.

În fapt, urmare a verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că, SC x SRL nu prezintă două facturi de cereale, din cotorul de facturi prezentat lipsesc un număr de două facturi, motiv pentru care s-a stabilit o diferență suplimentară de TVA colectat prin estimare, în temeiul prevederilor art.67 alin.(1), alin.(2) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au estimat o bază impozabilă în sumă de x lei, căreia îi corespunde o taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei.

Prin contestația formulată, contestatoarea precizează că din cotorul prezentat la control, nu au lipsit facturi, ci doar două file nenumerate cu numere de ordine succesive, stabilite prin dispoziția administratorului societății.

În drept, sunt incidente prevederile art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

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

a) în situația prevăzută la art.83 alin.(4);

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

(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.”

Totodată, conform prevederilor pct.10 și pct.11 Ordinului nr.3512/2008 privind documentele financiar-contabile:

“10. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături, modificări sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea sau file lipsă.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face în toate exemplarele documentului și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit/corectat documentul justificativ, menționându-se și data efectuării corecturii.

11. În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, **documentul întocmit greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv.** [...] „

În cazul în speță, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea diferenței suplimentare de TVA în sumă de x lei, întrucât societatea nu a putut pune la dispoziție, în vederea verificării două facturi fiscale de livrare de cereale, iar contestatoarea susține că cele două facturi nu au fost folosite, fără a aduce nici o dovadă în acest sens.

Având în vedere prevederile care reglementează metodologic întocmirea și utilizarea documentelor financiar-contabile, rezultă că simpa afirmație a administratorului societății în Nota explicativă "au fost numerotate greșit în momentul emiterii și au fost rupte și distruse" nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât sarcina probei îi revine contestatoarei, în conformitate cu dispozițiile art.65 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal."

În consecință, organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere aferentă celor două facturi în sumă de x lei și au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei, motiv pentru care contestația SC x SRL cu privire la capătul de cerere vizând taxa pe valoarea adăugată colectată suplimentar în sumă de x lei va fi respinsă ca neîntemeiată.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de SC x SRL împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr.x emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.x, pentru suma totală de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC x SRL
- A.J.F.P.x- Inspecție Fiscală

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

P.DIRECTOR GENERAL,

x