

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. din 2014

privind soluționarea contestației formulate de
S.C. S.R.L. din, județul ...

Cu adresa nr. ..., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr. ..., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice ...** a înaintat dosarul contestației formulate de **S.C. ... S.R.L.** din Oraș ... , **județul ...**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-GR nr... din ...* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P.

Decizia de impunere contestată a avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

S.C. S.R.L. are sediul social în sat ..., Oraș ..., județul ..., este înregistrată la Oficiul Registrului Comerțului Giurgiu sub nr..... și are codul unic de înregistrare fiscală ... cu atribut fiscal RO.

Începând cu data de, societatea se află în procedura de insolvență.

Contestația a fost depusă prin avocat ales, conform prevederilor art.206 alin.(1) lit.e) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la dosarul cauzei fiind anexată înputernicirea avocațială, în original.

Obiectul contestației îl constituie suma totală de ... lei reprezentând TVA stabilită suplimentar, din care:

- lei TVA respinsă la rambursare;
- lei TVA stabilită suplimentar și rambursată de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat societății contestatoare în data de, iar contestația a fost depusă prin poștă în data de și înregistrată la A.J.F.P ...sub nr.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Societatea contestatoare susține următoarele:

"[...] 1.Decizia de impunere nu este motivată

Potrivit art.43 din OG nr.92/2003, actul administrativ fiscal trebuie să cuprindă în mod obligatoriu, printre altele,, motivele de fapt care au stat la baza emiterii sale, precum și temeiul de drept.

Or din această perspectivă, decizia de impunere nu este motivată.

Astfel, în ceea ce privește aceste operațiuni, sunt indicate în mod generic, câteva articole din Legea nr.571/2003 fara a fi arătat în concret, pentru fiecare operațiune, textul de lege care a fost încălcat. [...]

Prin urmare, inspectorii fiscali erau obligați să menționeze separat fiecare operațiune și motivele de fapt și de drept pentru care au stabilit obligații fiscale suplimentare pentru acea operațiune și nu sa le trateze global. [...]

2. CU PRIVIRE LA SUMA DE ... LEI CONSIDERATA CA FIIND TVA NEDEDUCTIBILA

S-a reținut ca în perioada martie ... - mai ... subscrișă a înregistrat în evidența contabilă prestări servicii diverse [...] pe bază de facturi fiscale emise de SC ... SRL ...

Pentru acestea, organelle de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere motivate de faptul ca devizele aferente facturilor nu conțin date cu privire la rutele aferente transporturilor și nici date referitoare la lucrările efectuate cu autoutilitare, autocamioane, trailere, microbuze, buldoexcavatoare și vola.

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a fost pct.48 din HG nr.44/2004.

Un prim aspect în ceea ce privește nelegalitatea deciziei de impunere vizează faptul că prevederile pct. 48 din HG nr.44/2004 nu pot fi invocate pentru a justifica neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. [...]

În al doilea rând, [...] și în materia impozitului pe profit, respectivul text reglementează o situație diferită față de cea care a făcut obiectul controlului. [...]

Separat de cele expuse mai sus, arătăm că în ceea ce privește aceste sume inspectorii fiscali au încălcat prevederile art.213 alin. (3) din OG nr. 92/2003 [...]

De asemenea, au fost încălcate prevederile art. 216 alin.(3) din OG nr. 92/2003 care instituie obligația organului de inspecție fiscală ca la reverificarea să se pronunțe strict pe considerentele menționate în decizia de desființare.. [...]

În ceea ce privește sumele menționate la punctual 1 lt.g) din Raportul de inspecție fiscală, respectiv cele referitoare la deductibilitatea TVA aferentă facturii nr.8475504/22.04.2011 în valoare de 60.000 lei, menționăm ca organul de inspecție fiscală nu a invocat nici un temei de drept în sprijinul soluției de neacordare a dreptului de deducere. [...]

3. CU PRIVIRE LA SUMA DE ... LEI STABILITA SUPLIMENTAR

[...] Ca urmare a reverificării, din TVA în sumă de lei, respinsă inițial la rambursare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentar în sumă de .. lei. [...]

i) Un prim aspect în ceea ce privește nelegalitatea deciziei de impunere cu privire la aceste sume este dat de faptul că în acest caz nici măcar în raportul de inspecție fiscală nu se arată temeiul de drept ce permite organului de inspecție fiscală să estimeze o bază de impunere superioară celei ce rezultă din declarațiile contribuabilului. . [...]

ii) Un al doilea aspect, vizează invocarea în cuprinsul raportului de inspecție fiscală a Circularei ANAF nr.807030/27.01.2012.. [...]

iii) Un al treilea aspect, vizează nerespectarea de către organul de inspecție fiscală a prevederilor deciziei 11/22.02.2013 prin care a fost soluționată contestația anterioară și s-a dispus reverificarea. . [...]

iv) Un al patrulea aspect vizează nerespectarea prevederilor art.6 și 7 din OG nr. 92/2003 [...]

v) Un al cincilea aspect vizează nelegalitatea și netemeinicia stabilirii din oficiu a bazei de impunere [...]

vi) Un al șaselea aspect vizează nerespectarea procedurii de stabilire prin estimare a bazei de impunere [...]

De asemenea, nici în cuprinsul deciziei de impunere și nici în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu există mențiuni cu privire la întocmirea notei de fundamentare, nota în cuprinsul căreia ar fi trebuit să fie explicat motivul pentru care organul de inspecție fiscală a ales una din metodele pe care le avea la dispoziție pentru estimare în dauna celorlalte.

vii) Un al șaptelea aspect vizează încălcarea principiului neutralității fiscale [...]

Or, lezarea principiului rezultă din însăși denumirea folosită nivelul mediu al producției fapt ce presupune în mod automat că au existat atât producții mai mari cât și producții mai mici. Or, impozitarea suplimentară a acelor contribuabili care au realizat producții scăzute nu este echitabilă și generează discriminare în raport cu contribuabilii care au obținut venituri mai mari dar care, în final, plătesc aceleași taxe cu cei ale căror producții au fost afectate de condițiile meteorologice. [...]

4. CU PRIVIRE LA SUMA DE ... LEI REPREZENTÂND TVA PENTRU CARE S-A REFUZAT DREPTUL DE DEDUCERE

[...] Considerăm ca, raportat la obiectul de activitate al subscrisei, cheltuielile de înființare și TVA aferentă sunt deductibile. Organul de inspecție fiscală a aplicat în mod greșit prevederile art.145 alin.2 lit.a Cod Fiscal din moment ce deductibilitatea cheltuielii nu poate fi condiționată de obținerea unei anumite producții. [...]

De asemenea, menționăm ca neacordarea dreptului de deducere este în dezacord și cu prevederile Directivei 112/2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. [...]

Cu privire la posibilitatea de deducere a taxei aferente cheltuielilor, Curtea de Justiție a Uniunii Europene a reținut că Dintr-o jurisprudență constantă a Curții rezultă că analiza definițiilor noțiunilor de persoană impozabilă și de activități economice scoate în evidență întinderea domeniului de aplicare a noțiunii de activități economice, precum și caracterul obiectiv al acestei noțiuni, în sensul că activitatea este considerată ca atare, indiferent de scopurile sau de rezultatele sale. [...]

Prin urmare și din perspectiva legislației comunitare, neacordarea dreptului de deducere a sumei de 922.539 lei este nelegală.

[...] pentru toate argumentele expuse anterior, vă solicităm [...] să admiteți prezenta contestație și să dispuneți anularea Deciziei de impunere nr. F-GR [...].”

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR ...din 2013 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P ... pentru S.C SRL, s-au stabilit următoarele:

“[...] Organele de inspecție fiscală au procedat la efectuarea unei reverificări în baza Deciziei ..., privind soluționarea contestației formulate de SC SRL, înregistrată la DGFP sub nr..... [...].

1) Referitor la taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de 197.823,98 lei. [...]

În perioada martie ... – mai ... SC SRL a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de lei aferentă facturilor fiscale emise de SC SRL, reprezentând contravaloare prestări de servicii [...]

a) – factura nr. emisă de SC SRL în valoarea totală de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare lucrări cf. deviz. . [...]

Devizele aferente facturii mai sus menționate nu conțin date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate cu autoutilitare, autocamioane, trailere, microbuze, buldoexcavatoare și volă. [...]

Conform Registrelor inventar din anii și [...] SC deține utilaje agricole[...].

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu justifică TVA deductibilă în sumă de lei.

b) - factura nr. emisă de SC SRL în valoarea totală de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare prestări servicii cf.ctr.luna aprilie maicf.deviz nr.... [...]

Devizele aferente facturii mai sus mentionate nu conțin date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate cu autoturisme, autoutilitare, autoutilitare 3,5 tone, autocamioane trailere și vola contrar prevederilor pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 [...]

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu justifică TVA deductibilă în sumă de lei.

c) – factura nr. emisa de SC SRL in valoarea totala de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare prestări servicii luna iuniecf.deviz nr..... . [...]

Devizul aferent facturii mai sus mentionate nu conține date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate. [...], contrar prevederilor pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 [...]

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu justifică TVA deductibilă în sumă de lei. [...]

g) – factura nr. emisa de SC SRL in valoarea totala de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare avans cf.prestări servicii cf.ctr. nr..... și act adițional nr..... [...]

Din verificările efectuate, organele de inspectie fiscală au constatat că în Contractul nr..... [...] nu se specifică plata unui avans, așa cum reiese din factura mai sus mentionată.

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu justifică TVA deductibilă în sumă de lei.

h) – factura nr. emisa de SC SRL in valoarea totala de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare avans cf.prestări servicii cf. devize [...]

Devizele aferente facturii mai sus mentionate nu contin date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate. [...], contrar prevederilor pct. 48 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 [...]

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic nu justifică TVA deductibilă în sumă de lei. [...]

j) – factura nr. emisa de SC SRL in valoarea totala de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare chirie cf.ctr. [...]

Din verificările efectuate, organele de inspectie fiscală au constatat că în Contractul nr. este prevăzut la Termenul contractului Închirierea va începe la data de 01.03.2011[...] și se va sfârși la data de 31.07.2011

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic justifică TVA deductibilă în sumă de lei.

k) – factura nr..... emisa de SC SRL in valoarea totala de lei din care TVA în sumă de lei reprezentând contravaloare avans cf.ctr. [...]

Din verificările efectuate, organele de inspectie fiscală au constatat că în Contractul nr. este prevăzut art.5 Livrarea produselor Livrarea produselor se va efectua doar după ce CUMPARATORUL va face dovada plății avansului în contul VÂNZATORULUI[...]

Urmare celor de mai sus organele de inspecție fiscală au constatat că agentul economic justifică TVA deductibilă în sumă de lei.

Ținând cont de cele de mai sus, urmare reverificării, din TVA în sumă de lei respinsă inițial la rambursare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA suplimentară in sumă de lei [...]

2) Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectată in sumă de lei [...]

Organele de inspectie fiscală au procedat la reverificarea aspectelor care au condus la stabilirea de TVA colectată suplimentară in sumă totală de lei, stabilită prin analiza evoluției producțiilor agricole pe perioada2008 – 2012 conform Circularei ANAF nr. 807030/27.01.2012. [...]

Organele de inspecție fiscală au ținut cont la prezenta reverificare și de producția la principalele culturi, obținută de SCSRL [...]

Organele de inspecție fiscală au analizat documentele transmise de DAJ Giurgiu[...], formularul AGR 2B, Circulara ANAF nr.807030/27.01.2012 si situațiile privind veniturile și cheltuielile aferente culturilor realizate de agentul economic, au constatat urmatoarele

Anul 2008

Cultura de grâu - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situeaza sub nivelul producției medii a zonei [...], iar contribuabilul nu a prezentat documente justificative [...], întocmite de organele abilitate [...], organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectata în sumă de lei[...]

Cultura de porumb - =.....ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situeaza sub sub nivelul producției medii a zonei [...],iar contribuabilul nu a prezentat documente justificative [...], întocmite de organele abilitate [...], organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectata în sumă de lei [...]

Anul 2009

Cultura de grâu -=ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectata în sumă de lei [...]

Cultura de grâu -=.... ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectata în sumă de lei [...]

Anul 2010

Cultura de rapiță - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei [...]

Cultura de grâu - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei [...]

Cultura de grâu - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei [...]

Anul 2011

Cultura de grâu - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei [...]

Cultura de porumb - = ha [...]

Având în vedere ca producția medie la hectar obținută de agentul economic se situează sub sub nivelul producției medii a zonei [...] organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată în sumă de lei [...]

3) Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei [...]

Organele de inspecție fiscală au procedat la reverificarea aspectelor care au condus la stabilirea TVA colectată suplimentară în suma totală de lei, stabilită prin RIF nr.

Conform documentelor prezentate [...], organelle de inspecție fiscală au constatat că SC SRL a înregistrat în evidența contabilă aferenta perioadei-, cheltuieli de înființare [...] culturi în sumă totală de lei [...]

Pentru justificarea înregistrării în evidența contabilă de cheltuieli de înființare a culturilor și neînregistrarea de venituri aferente acestor cheltuieli, SC SRL a prezentat procese verbale de recoltare încheiate de responsabilii de ferme [...]

Urmare solicitării de înscrieri nr., [...] SC SRL a prezentat doar Contracte de asigurare și Polițe de asigurare încheiate cu societăți de asigurare/reasigurare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC SRL nu a prezentat procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor la culturile agricole întocmite și avizate de organele abilitate și nici documente de plată privind despăgubirile înregistrate [...] aferente perioadei și

Ținând cont de cele de mai sus, urmare reverificării, s-a constatat că SC SRL nu a justificat TVA în sumă de lei.[...]

Conform reverificării, organele de inspecție fiscală au stabilit următoarele:

- TVA solicitată la rambursare urmare reverificării = lei
- TVA respinsă la rambursare urmare reverificării = lei
- TVA suplimentară urmare reverificării = lei" [...]

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

S.C. S.R.L. are ca principal obiect de activitate "Cultivarea cerealelor (exclusiv orez), plantelor leguminoase și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase" - cod CAEN 111.

Raportul de inspecție fiscală nr. F-GR încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... a avut ca obiectiv reverificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată aferentă perioadei martie ... - mai, efectuată în baza Deciziei nr..... emisă de D.G.F.P. – Biroul soluționare contestații privind soluționarea contestației formulate de S.C. SRL Giurgiu împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală nr..... 2012 emisă de A.I.F. Prin această decizie, a fost desființat parțial actul administrativ fiscal atacat pentru suma totală de lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată și s-a dispus efectuarea unei noi verificări pentru aceeași perioadă și pentru același tip de impozit.

În ceea ce privește constatările organelor de inspecție fiscală, consemnate în raportul de inspecție fiscală mai sus menționat, urmare reverificării taxei pe valoarea adăugată care a cuprins perioada 01 martie 2008 – 31 mai 2012, au fost stabilite următoarele :

- lei – TVA solicitată la rambursare;
- lei – TVA stabilită suplimentar;
- lei – TVA stabilită suplimentar și rămasă de plată, care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. F-GR

Din această sumă, societatea contestă TVA stabilită suplimentar în sumă totală de, din care lei TVA pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere (..... lei + lei) și lei TVA colectată suplimentar.

1. Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere

* În fapt, în perioada verificată societatea și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, aferentă facturilor fiscale emise de SC SRL reprezentând contravaloare prestări servicii diverse, din care la control nu a fost acordat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de lei, astfel:

- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr. în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei;
- factura nr..... în valoare de lei din care TVA în sumă de lei.

Așa cum rezultă din actul de inspecție atacat, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă de lei aferentă prestărilor de servicii pe baza de facturi emise de SC SRL, deoarece devizele prezentate de agentul economic în vederea justificării prestărilor de servicii reprezentând transporturi cu autoturisme, autoutilitare și autocamioane nu conțin date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate cu autoutilitare, autocamioane, trailere, microbize, buldoexcavatoare și volă.

Mai mult, din evidența contabilă a societății nu reiese necesitatea prestărilor de servicii în condițiile în care societatea deține în patrimoniu utilaje tehnologice.

* Societatea comercială contestă neacordarea dreptului de deducere pentru TVA în sumă de lei, sustinând următoarele:

- prevederile actului normativ invocat de organele de inspecție fiscală nu poate conduce la neacordarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată;
- organele de inspecție fiscală nu au constatat vreo neregulă în ceea ce privește respectarea actelor normative de către societate;
- organele de inspecție fiscală au încălcat principiul neagrării situației în propria cale de atac prin invocarea unor deficiențe de formă a documentelor justificative prezentate de societate.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

“Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 146 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“48. Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.” [...]

* Față de cele prezentate mai sus, se reține că societatea comercială avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă serviciilor prestate de S.C. S.R.L. numai dacă acestea erau utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.

Justificarea prestărilor de servicii în folosul operațiunilor sale taxabile se face cu documentele legale pe care societatea are obligația să le întocmească, în funcție de specificul activității desfășurate și cu devize de lucrări.

Urmare celor precizate, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei, întrucât societatea a dedus TVA aferentă unor prestări de servicii, în principal transport efectuat cu autoturisme, autoutilitare, autocamioane, trailere, microbuze, buldoexcavatoare pe baza de facturi fiscale emise de către SC SRL, fară a avea la baza documente justificative. Astfel, devizele aferente facturilor nu conțin date cu privire la rutele efectuate aferente transporturilor și nici date cu privire la lucrările efectuate, în condițiile în care din evidența contabilă a societății reiese că societatea deține în patrimoniu diverse mijloace de transport și utilaje agricole.

Drept urmare, societatea nu a dovedit că achizițiile de servicii au fost destinate operațiunilor taxabile, conform prevederilor art.145 alin(2) lit.a) din Codul fiscal.

Precizăm că, deși în raportul de inspecție fiscală sunt menționate ca fiind încălcate prevederile pct 48 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, în decizia de impunere contestată, care reprezintă titlu de creanță, este menționat la pct. 2.2.3. ca temei de drept pentru neacordarea dreptului de deducere a TVA, prevederile art.145 alin (2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA fără drept de deducere în sumă de lei.

2. Referitor la TVA deductibilă în sumă de lei pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere

* În fapt, în anul agricol –, societatea a înregistrat cheltuieli cu înființarea culturilor de orz, porumb, floarea soarelui și rapiță în sumă totală de lei, din care:

- lei cheltuieli înființare orz;
- lei cheltuieli înființare porumb;
- lei cheltuieli înființare floarea soarelui;
- lei cheltuieli înființare rapiță.

Urmare reverificării, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de lei pentru înființarea culturilor sus menționate în anul agricol ... –, deoarece aceste cheltuieli nu au condus la realizarea de operațiuni taxabile, iar agentul economic nu a prezentat documente justificative care să demonstreze că aceste culturi au fost calamitate.

* Societatea contestatoare susține că întrunește condițiile care îi dau dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată, întrucât obiectul de activitate al societății este agricultura, iar cheltuiala este în folosul operațiunilor taxabile, din moment ce vizează înființarea unor culturi agricole.

De asemenea, societatea susține că au fost încălcate prevederile art.6 și art. 7 din OG nr.92/2003, în sensul că organele de inspecție fiscală nu au dat dovada de rol activ, mai mult, au înlăturat explicațiile prezentate pe motiv că nu au fost prezentate procese – verbale de calamitate sau documente de plată a despăgubirilor pe care societatea nu avea cum să le dețină.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“**Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...].”

- Legea nr. 82/1991 a contabilității, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 6. - (1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz."

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit corect ca societatea nu are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, aferentă cheltuielilor cu înființarea culturilor agricole în anul agricol –, întrucât aceste cheltuieli nu au condus la realizarea de venituri impozabile.

Pentru justificarea înregistrării în contabilitate a cheltuielilor de înființare a culturilor și neînregistrarea de venituri aferente, societatea a prezentat procese verbale de recoltare încheiate de responsabilii de ferme, prin care se menționează că datorită secetei a fost obținută o producție foarte mică, care a fost distrusă prin tocarea, sau discuit, întrucât veniturile care s-ar obține nu ar acoperi nici măcar costurile de recoltare.

Însă, societatea nu a prezentat procese verbale de constatare a calamității și de evaluare a pagubelor la culturile agricole întocmite de organele abilitate care să facă dovada că au fost calamitate culturile înființate datorita condițiilor meteo nefavorabile, respectiv seceta.

Drept urmare, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA fără drept de deducere în sumă de lei.

3. Referitor la TVA colectată suplimentar în sumă de lei

* Diferența de TVA în sumă de lei reprezintă TVA colectată suplimentar prin aplicarea cotei de TVA de 19%, respectiv 24% asupra veniturilor suplimentare aferente anilor agricoli,, și stabilite de organele de inspecție fiscală prin estimare, în baza prevederilor art.67 alin. (3) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ca urmare a comparării producției la culturile de grâu, porumb și rapiță înregistrată și declarată de către S.C SRL (mai mică), cu producția medie la hectar realizată pentru aceste culturi la nivelul localităților Mârșa și Slobozia și cu producția realizată de societăți comerciale cu activitate similară societății contestatoare (mai mare), localități pe raza cărora au fost înființate culturi, conform adreselor emise de Direcția pentru Agricultură Județeană Giurgiu nr..... și nr.

Astfel, pe baza datelor obținute de la Direcția Județeană pentru Agricultură Giurgiu, conform adreselor menționate în raportul de inspecție fiscală (nr. și nr.), organele de inspecție fiscală au procedat la compararea producției de grâu, porumb și rapiță realizată și înregistrată în evidența SC SRL, jud..... (mai mică), cu producția medie la hectar obținută pentru aceste culturi la nivelul localităților șiși cu producția la hectar obținută pentru aceleași culturi de societăți comerciale cu activitate similară societății contestatoare (mai mare), astfel:

- pentru anul agricol ..., a rezultat o diferență în minus la societatea comercială față de producția medie realizată la culturile de grâu și porumb pe raza comunei;
- pentru anul agricol, a rezultat o diferență în minus la societatea comercială față de producția realizată la cultura de grâu pe raza comunelor și;
- pentru anul agricol, a rezultat o diferență în minus la societatea comercială față de producțiile realizate la culturile de rapiță și grâu pe raza comunelorși
- pentru anul agricol a rezultat o diferență în minus la societatea comercială față de producțiile realizate de SC SRL la culturile de grâu și porumb pe raza comunei

Astfel, diferențele negative înregistrate față de producțiile medii la hectar obținute la nivelul localităților și, jud., au fost:

- la cultura de grâu de kg/ha pentru anul, de kg/ha și respectiv kg/ha pentru anul, kg/ha și respectiv kg/ha pentru anul ... șikg/ha pentru anul
- la cultura de porumb de kg/ha pentru anulși kg/ha pentru anul;
- la cultura de rapiță de kg/ha pentru anul

Având în vedere diferențele (kg/ha), suprafețele cultivate (ha) și prețurile medii de valorificare practicate de societatea comercială (preț/ha), organele de inspecție fiscală au stabilit

prin estimare venituri suplimentare în sumă de lei pentru perioada - pentru care au calculat TVA colectată suplimentar în sumă de lei, conform celor prezentate în raportul de inspecție fiscală.

* Prin contestația formulată, societatea comercială susține că nu datorează obligațiile fiscale suplimentare de plată, deoarece estimarea bazei impozabile pentru acestea prin compararea cu producțiile agricole obținute de alte societăți care au înființat culturi agricole similare s-a făcut cu încălcarea art.6 și art. 7 din OG nr.92/2003, organele de inspecție fiscală nu au ținut cont de motivul invocat de societate cu privire la existența unei perioade de secetă, ceea ce a determinat realizarea unei producții sub cea medie.

De asemenea, societatea precizează ca, stabilirea din oficiu a bazei de impunere este nelegală și netemeinică, iar la stabilirea veniturilor prin estimare organele de inspecție fiscală nu au respectat procedura prevăzută de OMFP nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 67 – Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

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

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

(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."

Speșei îi sunt aplicabile și prevederile art.2 lit.d) din Ordinul Președintelui ANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

"Art. 2 - În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:[...]

d) metoda produsului/serviciului și volumului;[...]",

La pct. 1.4 din anexa la același ordin se prevede:

"1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

Metoda constă în estimarea bazei impozabile pentru determinarea obligației fiscale, în condițiile în care se cunoaște sau se poate determina numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusă controlului.

Numărul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidenței în condițiile în care registrele întocmite conțin informații privind costul bunurilor vândute (cost de achiziție, cost de producție) și/sau folosind date și informații din diverse surse.

După estimarea numărului produselor/serviciilor comercializate/prestate și/sau volumul activității desfășurate se aplică prețul de vânzare practicat pe unitate de produs/serviciu sau volum de activitate, determinându-se astfel venitul brut."

Determinarea veniturilor suplimentare se realizează prin compararea veniturilor înregistrate în evidențe contabile cu veniturile determinate, ca urmare a aplicării prețurilor de vânzare asupra unităților și volumului activității.

Veniturile suplimentare se ajustează cu elemente de venit neimpozabil și cheltuieli nedeductibile în vederea estimării bazei impozabile și a stabilirii obligației fiscale.

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

* Fată de cele prezentate mai sus, având în vedere că producțiile de grâu, rapiță și porumb din anii,, și realizate de SC SRL au fost inferioare celor obținute la nivelul localității și de către alte societăți comerciale cu activități similare societății contestatoare, rezultă că organele de inspecție fiscală au procedat corect la estimarea veniturilor pentru anii,, și, fiind calculate venituri suplimentare din producția de grâu, porumb și rapiță în sumă totală de lei.

Nu se poate reține susținerea societății contestatoare potrivit căreia estimarea bazei impozabile prin compararea cu producțiile agricole obținute de alte societăți care au înființat culturi agricole similare este nelegală și netemeinică, deoarece nu pot exista diferențe majore între producțiile obținute la aceleași culturi de pe suprafețe apropiate aflate în aria unui perimetru restrâns, această situație fiind valabilă doar în cazuri extreme (ex. calamități naturale, culturi afectate de boli).

De asemenea, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă cauzei, susținerea contestatoarei potrivit căreia realizarea unei producții sub cea medie a fost determinată de existența unei perioade de secetă, deoarece urmare solicitării de înscrieri nr....., întocmită de organelle de inspecție fiscală din cadrul AJFP, S.C SRL nu a prezentat procese verbale de calamitate întocmite și avizate de organele abilitate și nici documente de plată a despăgubirilor, care să motiveze înregistrarea de producții sub nivelul producțiilor medii înregistrate de societăți comerciale cu obiect de activitate similar cu cel al societății contestatoare.

În speța supusă soluționării, compararea producțiilor agricole la grâu, porumb și rapiță evidențiate și declarate de SC SRL, s-a realizat în raport cu producția la hectar la nivelul localităților șirealizată de SC SRL SC și” SRL la culturile de grâu și porumb și de SC SRL la cultura de rapiță, iar contribuabilul nu a dovedit cu documente justificative probatoare faptul că acesta s-a aflat într-una din situațiile extreme care au determinat obținerea unei producții inferioare celor realizate de aceste societăți.

În ceea ce privește susținerea societății contestatoare referitoare la faptul că nu a fost respectată procedura de stabilire prin estimare a bazei de impunere, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece prin nedeclararea în totalitate a producțiilor agricole obținute, contribuabilul se află în situația în care evidența contabilă și declarațiile fiscale sunt incorecte, deci nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere, caz în care organele de inspecție fiscală sunt îndreptățite să o estimeze conform prevederilor art.67 alin.(2) lit.b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, mai sus citate, coroborat cu prevederile pct.65.1 lit a) din Normele metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004, care stipulează:

“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:[...]”

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor în cazul culturilor de grâu, porumb și rapiță pentru care au fost declarate producții inferioare față de cele realizate de societăți cu specific similar, la nivel de localitate, venituri ce reprezintă bază de calcul pentru colectarea taxei pe valoarea adăugată și implicit pentru stabilirea TVA de plată.

În ceea ce privește Circulara A.N.A.F nr. 807030 din 27 ianuarie 2012, precizăm că prin aceasta se solicită efectuarea controalelor la contribuabilii care desfășoară activitate cu specific agricol, deci este întradevăr un document de lucru intern al organelor de inspecție fiscală, dar care nu face referire la modul de stabilire și de calcul al unor obligații fiscale.

În consecință, citarea acestei circulare în actul de inspecție fiscală a fost făcută în scopul motivării controlului efectuat la SC SRL.

Din cele prezentate mai sus, rezultă că veniturile realizate de societatea comercială contestatoare determinate în urma estimării bazei de impozitare sunt mai mari față de cele înregistrate și declarate de aceasta, astfel încât datorează obligațiile suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, drept pentru care **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA colectată suplimentar în sumă de lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de S.C..... S.R.L. din Oraș, județul, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. F-GR nr.....* emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Giurgiu., în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru TVA stabilită suplimentară în sumă de lei.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,