

D E C I Z I A nr. 1716/634/15.07.2014

privind soluționarea contestației depusă de SC X SRL din ..., comuna ..., jud. ..., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014.

DGRFP Timișoara a fost sesizată de către A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, cu adresa nr. ... / ...2014, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. ... / ...2014 asupra contestației depusă de SC X SRL, având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul social în ..., ..., cam...., jud. ..., iar sediul fiscal și adresa de corespondență în ..., str. ..., nr. ..., ap. ..., jud. ..., reprezentată de dna. ..., în calitate de împuternicit.

Contestația a fost depusă la A.J.F.P. ... , fiind înregistrată sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Contestația este autentificată, purtând amprenta ștampilei SC X SRL și semnătura dnei. ..., la dosarul contestației fiind anexată procura specială legalizată sub nr. ... / ..., înregistrată la A.J.F.P. ... sub nr. ... / ...2014.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speță, sunt aplicabile prevederile O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și dispozițiile exprese ale art.17 din O.U.G. nr.74 / 2013, coroborat cu art.12 din H.G. nr. 520 / 2013.

I. Prin contestația formulată, SC X SRL susține următoarele:

Societatea a dorit să practice o agricultură tradițională, durabilă și ecologică și nu una intensivă care să se bazeze pe producții mari.

Societatea este adepta strategiei de dezvoltare durabilă, așa cum sunt și recomandările UE, anexând contractul pentru controlul și certificarea producțiilor agroalimentare obținute cu metoda de producție biologică nr..../...2012 încheiat cu B... SRL.

Petenta susține că producția medie obținută de alte societăți din zonă, conform adreselor emise de Direcția pentru Agricultură Județeană ..., nu este document justificativ de înregistrare în contabilitate a producției efectiv obținute, în contabilitatea societății, înregistrându-se o producția în baza

Rapoartelor de Producție și a Notelor de predare, care întrunesc condițiile stabilite de OMEF 3512/2008.

Petenta invocă Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile (ANEXA 1 la OMEF 3512/2008), anexând documentele justificative în baza cărora societatea a înregistrat producția obținută în contabilitate, respectiv rapoarte de producție, note de predare și factura de vânzare.

Producția medie raportată de Direcția pentru Agricultură Județeană ... nu are nici o relevanță, este o dată statistică, petenta susținând că uneori a fost stabilită în baza datelor transmise de 2 societăți agricole, date care nu sunt verificate și nu îndeplinesc condițiile unor documente justificative, anexând adresa care i-a fost comunicată de Direcția pentru Agricultură ... și de unde rezultă o producție de ... kg/ha, pe raza localității ... și ... kg/ha, pe raza localității ... și nu ... kg/ha cum au transmis către DGRFP Timiș.

Petenta susține că și din aceste neconcordanțe rezultă că nu se putea înlocui un document justificativ, în baza căruia societatea a înregistrat producția în registrele contabile, cu o statistică atât de relativă.

De asemenea, petenta susține că organul de control scoate din context actul normativ la care face referire, petenta prezentând conținutul integral al art.67 din OG 92/2003.

Petenta arată că stabilirea prin estimare a bazei impozabile poate fi făcută doar în una din situațiile prevăzute la art.67 alin.(2) din OG 92/2003, respectiv:

- nedepunerea declarațiilor fiscale - nu este cazul, petenta susținând că societatea a depus toate declarațiile fiscale aferente perioadei controlate, petenta anexând în copie toate declarațiile fiscale;

- în situația în care evidențele contabile și/sau fiscale și informațiile puse la dispoziție organelor fiscale sunt incorecte sau incomplete sau nu există / sau nu sunt puse la dispoziția organelor de control - nu este cazul, petenta invocând faptul că în cuprinsul raportului de inspecție fiscală organul de control nu face nici o referire la astfel de deficiențe, mai mult organul de control recunoaște că i-au fost puse la dispoziție toate documentele privind producția obținută: *“Societatea a prezentat situația cultivării terenurilor agricole aferente perioadei verificate, pe tip de culturi, în detaliu în anexă de lucru”*

Petenta face încă odată precizarea că singurele documente justificative în baza cărora se evidențiază în contabilitate producția obținută și vândută sunt: raportul de producție, nota de predare și factura de vânzare, petenta invocând OMEF nr. 3512 / 2008, punctul I).

Petenta arată că OPANAF nr. 3389/2011, la care face referire organul fiscal, pentru stabilirea metodei de estimare a bazei de impunere, nu îi este aplicabil întrucât nu se încadrează la situațiile în care organul fiscal ar fi putut să estimeze o altă baza impozabilă.

Mai mult, petenta susține că dacă ar fi trebuit să se estimeze baza de impunere, ar fi trebuit să estimeze atât veniturile, cât și a cheltuielilor aferente acestora, dar după cum se observă din decizia de impunere s-au estimat doar veniturile, fără a lua în calcul cheltuielile aferente, chiar dacă impozitul estimat este taxa pe valoarea adăugată, petenta considerând că nu îi sunt aplicabile prevederile art.67 din OG nr. 92 / 2003.

De asemenea petenta invocă prevederile art.125, art.125¹ alin.(1) art.137 alin.(1), art.150 alin.(1), art.160 alin.(1) (2) lit.c), considerând că sunt prevederile la care ar fi trebuit să facă referire organul fiscal.

Petenta arată că baza impozabilă, în cazul societății, o reprezintă livrarea de semințe de floarea soarelui consemnată în factura TM 2012003 / 22.10.2013 pentru care s-a aplicat, conform art.160 din Legea 571/2003, măsuri simplificate, respectiv taxarea inversă pentru care persoana obligată la plata taxei este beneficiarul, solicitând să se observe că societatea are un contract ferm de vânzare-cumpărare, cu o persoana impozabilă în scopuri de TVA și deci nu ar fi fost obligată la plata taxei indiferent de cantitatea de producție realizată și vândută.

De asemenea petenta invocă faptul că X SRL este o societate care înregistrează, în perioada estimării bazei impozabile, următoarele performanțe financiare:

Nr. crt.	Indicatori	2012	2013
1	Venituri totale	...	...
2	Cheltuieli totale	...	...
3	Venituri exploatare	...	...
4	Impozit profit	...	...
5	Cheltuieli exploatare	...	...
6	Rezultat exploatare	...	...
7	Profit net	...	...
8	Excedent brut exploatare	...	...
9	Cifra de afaceri	...	...
10	Capital permanent	...	...
11	Capital propriu	...	...
12	Active totale	...	...

Deci, petenta arată că estimarea bazei de impunere nu se face unei societăți cu pierdere (cum sunt marea majoritatea), ci unei societăți cu performanțe financiare peste media sectorului din care face parte.

Mai mult estimarea se face doar pentru venituri și nu pentru venituri și cheltuieli, baza impozabilă fiind potențialele venituri estimate având la baza o statistică total nerelevantă (o medie făcută uneori doar din două declarații statistice, declarații care nu sunt documente justificative și nu poartă răspunderea celor care le întocmesc), fără a se lua în considerare că societatea deține toate documentele justificative care determină în sistem real baza

impozabilă, baza impozabilă cuprinsă corect și complet în declarații fiscale depuse în termen la Administrația Financiară.

Petenta susține că are depuse toate declarațiile fiscale, acestea sunt corecte și complete. Contabilitatea societății este corectă și completă și este realizată în baza documentelor justificative, așa cum prevăd normativele legale în materie. Organelor fiscale le-au fost puse la dispoziție toate documentele solicitate, considerând că nu se aplică OG nr. 92 / 2003, art.67.

De asemenea petenta susține că are încheiate 2 contracte de prestări servicii și vânzare-cumpărare cu 2 societăți impozabile din punct de vedere al TVA-lui , respectiv Q... SRL și A... SRL conform cărora se obligă să le vândă toată producția obținută în schimbul serviciilor prestate. Această operațiune intră în sfera operațiunilor prevăzute la art.160 din Legea 571/2003 potrivit căruia beneficiarul este obligat la plata taxei. Deci, indiferent de producția obținută și vândută (în cadrul acestor contracte) societatea X SRL nu este obligată la plata TVA -lui.

Față de cele prezentate mai sus, petenta considerând că a demonstrat nu i se poate estima baza de impunere deoarece deține și a prezentat organului fiscal toate documentele justificative pentru demonstrarea bazei de impunere reale, solicită desființarea Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 și rambursarea diferenței de TVA în sumă de ... lei.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, au constatat următoarele:

Prin raportul de inspecție fiscală, referitor la activitatea de producție agricolă, organele de inspecție fiscală, au făcut următoarele precizări:

- societatea cultivă suprafețele de teren agricol aflate în proprietate conform contractului de prestări-servicii privind lucrările agricole, încheiat cu prestatorul-cumpărător.
- societatea a prezentat situația cultivării terenurilor agricole aferente perioadei verificate, pe tip de culturi, în detaliu.

Organele de inspecție fiscală au constatat că producția medie la hectar de floarea soarelui, realizată în anul agricol 2013 nu se încadrează în producțiile realizate în zona de referință (... , ... , ...), conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană ..., înregistrată la DGRFP Timiș sub nr. ... / ...2014 (cu referire la floarea soarelui).

Conform acestor adrese producția medie la floarea soarelui pentru anul 2013 pentru zona de referință a fost de ... kg/ha.

Pentru anul agricol 2013, potrivit documentelor prezentate pentru cultura de floarea soarelui, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea care a prestat serviciile privind lucrările agricole 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 constat 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, nedeveloparea corespunzătoare a acestora).

Organele de inspecție fiscală au precizat că societatea nu a demonstrat situația de calamitate pentru cultura de floarea soarelui. Suprafața cultivată cu floarea soarelui a fost de ... ha.

Având în vedere cele relatate mai sus, 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, au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) și art.67 alin.(1) (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.6(1) din HG nr. 1050 / 2004 și a OPANAF nr. 3389 / 2011 art.(1) și art.(2), prin aplicarea metodei produsului și volumului, prevăzută la lit.d).

Organele de inspecție fiscală au menționat faptul că utilizarea acestei metode a fost aprobată prin Notă de fundamentare, conform OPANAF nr. 3389 / 2011, care este anexă la raportul de inspecție fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală au estimat baza de impunere, calculul fiind următorul:

- pentru anul agricol 2013:

- pentru producția de floarea soarelui de pe suprafața ... ha societatea trebuia să obțină o producție medie de ... kg/ha. Față de această producție societatea a realizat ... kg/ha, fiind o diferență de ... kg/ha.

În acest caz: ... ha*(... kg/ha -... kg/ha) *... lei/kg= ... lei.

Prin înmulțirea diferențelor dintre producția medie/ha obținută de societatea verificată, față de producția medie obținută de alte societăți din zonă, cu suprafața cultivată și cu prețul de vânzare practicat de societate, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de ... lei, careia îi corespunde TVA colectată în sumă de ... lei (... lei*24%).

Organele de inspecție fiscală au precizat că nu au fost calculate majorări și penalități de întârziere, societatea înregistrând pe întreaga perioadă verificată TVA de rambursat mai mare decât diferența stabilită suplimentar.

III. Având în vedere susținerile petentei, documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare, invocate de către contestatoare și de către organele fiscale, se rețin următoarele:

SC X SRL, având C.I.F. ..., înregistrată la ORC ... sub nr. ..., cu sediul social în ..., ..., cam..., jud. ..., iar sediul fiscal și adresa de corespondență în ..., str. ..., nr. ..., ap. ..., jud. ..., reprezentată de dna. ..., în calitate de împuternicit.

Contestația a fost formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare.

Obiectul inspecției fiscale a fost analiza și aprobarea rambursării TVA, cu control anticipat, aferentă perioadei ...2013 – ...2014, TVA solicitată la rambursare fiind de ... lei.

Prin Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, organele de inspecție fiscală au aprobat la rambursare TVA suma de ... lei și au respins la rambursare TVA în sumă de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

DGRFP Timișoara prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor este investită să se pronunțe asupra corectitudinii adoptării de către organele de inspecție fiscală a măsurii de estimare a veniturilor aferente producției de floarea soarelui, în condițiile în care petenta susține că utilizează metoda de producție biologică, iar din dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere date și informații despre societăți cu activități similare (producție biologică), dacă au efectuat o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile incidente producției agricole.

În fapt, în urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013 SC X SRL a obținut producție la hectar la culturile de floarea soarelui, inferioare producțiilor realizate în județul Timiș și comunicate de Direcția pentru Agricultură a județului ...

Pentru diferența dintre producția medie la hectar transmisă de Direcția pentru Agricultură a județului ... și producția medie la hectar obținută de societate, organele de inspecție fiscală au estimat o bază de impunere suplimentară în sumă de ... lei, conform art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pentru care au calculat suplimentar taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de ... lei.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, SC X SRL precizează că estimarea bazei de impunere în funcție de producția medie este incorectă, având la baza o statistică total nerelevantă (o medie făcută uneori doar din două declarații statistice, declarații care nu sunt documente justificative și nu poartă răspunderea celor care le întocmesc), fără a se lua în considerare că societatea

deține toate documentele justificative care determină în sistem real baza impozabilă, baza impozabilă cuprinsă corect și complet în declarații fiscale depuse în termen la Administrația Financiară, petenta considerând că nu îi sunt aplicabile prevederile art.67 din OG nr. 92 / 2003.

Totodată, societatea susține că este adepta strategiei de dezvoltare durabilă, așa cum sunt și recomandările UE, anexând contractul pentru controlul și certificarea producțiilor agroalimentare obținute cu metoda de producție biologică nr. ... / ...2012 încheiat cu B... SRL.

În drept, pentru a putea fi aplicată o astfel de măsură de estimare, legiuitorul a impus respectarea unor condiții procedurale, reglementate de art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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.

(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.[...]

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”,

coroborate cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, respectiv:

”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.”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că la estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibe în vedere elementele cele mai apropiate situației de fapt fiscale, precum datele și informațiile deținute despre contribuabilii cu activități similare care sunt relevante pentru impunere.

În cauză, prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... / ...2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ... / ...2014, organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.11 alin.(1) din Codul fiscal, au procedat la estimarea bazei de impunere, conform art.6, art.14 alin.(2) și art.67 alin.(1) (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct.6(1) din HG nr. 1050 / 2004 și a OPANAF nr. 3389 / 2011 art.(1) și art.(2), prin aplicarea metodei produsului și volumului, prevăzuta la lit.d).

Organele de soluționare rețin potrivit mențiunilor din raportul de inspecție fiscală faptul că organul de control nu face nici o referire la astfel de deficiențe prevăzute de art.67, mai mult organul de control recunoaște că i-au fost puse la dispoziție toate documentele privind producția obținută: *“Societatea a prezentat situația cultivării terenurilor agricole aferente perioadei verificate, pe tip de culturi, în detaliu în anexă de lucru”*

Având în vedere cele arătate mai sus, organele de soluționare rețin potrivit mențiunilor din raportul de inspecție fiscală, că pentru anul agricol 2013, potrivit documentelor prezentate pentru cultura de floarea soarelui, organele de inspecție fiscală au menționat faptul că societatea care a prestat serviciile privind lucrările agricole 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 constat 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).

Mai mult, invocarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor art.11 alin.(1) din Cod fiscal, care prevede :

„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. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate” nu sunt incidente speței, fiind în neconcordanță cu situația existentă, întrucât nu poate fi vorba de o tranzacție care nu are scop economic și din documentele existente la dosarul contestației, organele de inspecție fiscală nu se pot pronunța dacă este necesară reîncadrarea acesteia pentru a-i reflecta conținutul economic.

Simpla apreciere a organului de inspecție fiscală ca petenta nu s-a încadrat în ceea ce privește producția realizată într-o anumită valoare medie, care are caracter statistic și informatic, nu poate echivala cu reîncadrarea tranzacțiilor, la fel cum datele informative prezentate de o instituție publică nu pot constitui plafoane minime funcție de care să se ajusteze bazele impozabile pentru obligațiile fiscale de natura TVA ale petentei.

Însă această condiție procedurală nu este argumentată de organele de inspecție fiscală, neputându-se reține în mod cert de ce documentele și informațiile existente la dosarul fiscal al contribuabilului nu ofera informații relevante pentru impunere, în condițiile în care echipa de inspecție fiscală este obligată ca în cadrul raportului de inspecție fiscală, să prezinte în detaliu motivele pentru care s-a utilizat metoda estimării, iar așa cum susține și petenta în motivarea contestației:

- societatea a depus toate declarațiile fiscale aferente perioadei controlate, petenta anexând în copie toate declarațiile fiscale;
- pentru producția realizată, petenta invocă normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar contabile (ANEXA I la OMEF 3512/2008), anexând documentele justificative în baza cărora societatea a înregistrat producția obținută în contabilitate, respectiv rapoarte de producție, note de predare și factura de vânzare.

Având în vedere cele arătate mai sus, în OPANAF nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, sunt stipulate condițiile care trebuie îndeplinite de organele de inspecție fiscală pentru a-i fi conferit dreptul de a adopta măsura de estimare, condiții care pot fi:

- contribuabilul nu a întocmit și prezentat organelor de inspecție fiscală documentele de evidență contabilă privind operațiunile comerciale și tranzacțiile efectuate;

-din sesizările efectuate de persoane fizice și juridice, instituții, organe de urmărire penală, precum și din verificările încrucișate, rezultă și alte operațiuni și tranzacții comerciale, care nu au fost înregistrate în contabilitatea societății;
-când contribuabilul nu-și îndeplinește obligația de a ține evidențele contabile sau registrele conform dispozițiilor legale și neîndeplinirii măsurilor;
-când au fost distruse sau pierdute documente contabile și actele justificative și au fost neîndeplinite măsurile de reconstituire stabilite de organele de inspecție fiscală;
-când registrele și documentele contabile conțin omisiuni, inadverțente și/sau inexactități care ascund sau împiedică constatarea operațiunilor realizate;

Or, din considerentele de fapt și de drept prezentate în actele atacate nu se reține că organele de inspecție fiscală au încadrat cauza în una din situațiile mai sus prezentate.

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.

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.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală.

(4) Nota de fundamentare va conține:

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;

b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.

ART. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.”

Conform prevederilor legale citate mai sus, se reține că pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspecție fiscală trebuie să aibă în vedere elementele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare informațiile referitoare la activitatea din perioada verificată și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere și că estimarea se efectuează în situațiile prevăzute de lege.

În cazul ce face obiectul prezentei contestații s-a reținut că organele de inspecție fiscală au constatat că producția medie la hectar de floarea soarelui, realizată în anul agricol 2013 nu se încadrează în producțiile realizate în zona de referință (... , ... , ...), conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană ..., înregistrată la DGRFP Timiș sub nr. ... / ...2014 (cu referire la floarea soarelui). Conform acestor adrese producția medie la floarea soarelui pentru anul 2013 pentru zona de referință a fost de ... kg/ha.

De asemenea se reține că petenta susține că, uneori, producția medie a fost stabilită în baza datelor transmise de 2 societăți agricole, date care nu sunt verificate și nu îndeplinesc condițiile unor documente justificative, anexând adresa care i-a fost comunicată de Direcția pentru Agricultură ... și de unde rezultă o producție de ... kg/ha, pe raza localității ... și ... kg/ha, pe raza localității ... și nu ... kg/ha cum au transmis către DGRFP Timiș.

În concluzie, se reține faptul că organele de inspecție fiscală au avut în vedere la estimarea producției pentru cultura floarea soarelui, media producțiile medii la hectar comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană ... la cultura de floarea soarelui, pentru anul agricol 2013, rezultând aspecte contradictorii între adresa care i-a fost comunicată petentei de Direcția pentru Agricultură ... și de unde rezultă o producție de ... kg/ha, pe raza localității ... și ... kg/ha, pe raza localității ..., și media de ... kg/ha folosită de către organele de inspecție pentru zona de referință (... , ... , ...), conform adresei emise de Direcția pentru Agricultură Județeană ..., înregistrată la DGRFP Timiș sub nr. ... / ...2014 (cu referire la floarea soarelui).

Estimarea producției agricole, fără ca organul de inspecție fiscală să ia în considerare informațiile și documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, conform pct. 65.2 din H.G. nr. 1050/2004, fără să aducă probe și fără să facă constatări în sensul că petenta nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documente legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală, este nejustificată, fiind efectuată prin nerespectare etapelor prevăzute de procedurile legale de estimare.

Nu se poate reține cu claritate motivele de fapt care au determinat organul de inspecție fiscală să procedeze la stabilirea unei producții medii prin metoda produsului/serviciului și volumului și de asemenea nu s-a putut reține cu claritate care sunt motivele pentru care s-a trecut la estimare, în condițiile în care organul de inspecție fiscală nu a procedat la utilizarea documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, urmând ca numai în lipsa acestora procedeze la estimare, cu atât mai mult cu cât în raportul de inspecție fiscală nu s-a făcut referire la existența sau inexistența unor informații din declarațiile de la dosarul fiscal al contribuabilului.

De asemenea, trebuie menționat faptul că organele fiscale ar fi trebuit să aibă în vedere elementele valorice, respectiv prețul de piață al tranzacțiilor, fără

a se ține cont de elementele cantitative, care se individualizează pentru fiecare caz în parte, astfel că aplicarea aceleiași cantități medii la hectar pentru toți contribuabilii ar putea conduce la rezultate nereale.

În condițiile arătate, fără să fie individualizate erorile, neconcordanțele ori disfuncționalitățile existente în evidența contabilă a contribuabilului, care să permită concluzionarea că declarațiile fiscale ale acestuia sunt incorect întocmite, justificându-se insuficient măsura adoptării acestei estimări, iar din analiza prevederilor legale menționate mai sus și din analiza raportului de inspecție fiscală, se reține faptul că organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea să se pronunțe dacă societatea contestatoare se află în una din situațiile prevăzute pentru estimarea bazei de impunere.

Mai mult, trebuie reținut și faptul că societatea susține că este adepta strategiei de dezvoltare durabilă, așa cum sunt și recomandările UE, anexând contractul pentru controlul și certificarea producțiilor agroalimentare obținute cu metoda de producție biologică nr. ... / ...2012 încheiat cu B... SRL.

Astfel, organele de inspecție fiscală, pornind de la acest aspect al producției agricole obținute prin metoda de producție biologică, ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivelor producții agricole de către SC X SRL având în vedere faptul că obținerea unor culturi de floarea soarelui sunt procese complexe care sunt influențate nu numai de gradul de mecanizare, ci depinde de însușirile genetice ale soiului, nivelul de fertilizare, tratamentele contra bolilor, tratamentele contra dăunătorilor, condițiile climaterice prielnice și să încadreze operațiunile ținând cont de situația de fapt a contestatoarei comparativ cu situația societăților comerciale care au realizat culturi de floarea soarelui în condiții similare și în raport de prevederile legale aplicabile.

Totodată, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să efectueze o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice.

Or, deși societatea a prezentat documente și situații de lucrări organelor de inspecție fiscală, organul de soluționare a contestației reține că din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă dacă organele de inspecție fiscală au avut în vedere date și informații despre societăți cu activități similare de producție obținute prin metoda de producție biologică, dacă au efectuat o analiză comparativă și funcțională prin raportare la toate condițiile, respectiv să țină cont de caracteristicile soiului, de natura solului, de riscuri, mijloace fixe utilizate, circumstanțe economice folosite de societățile care au realizat producții obținute prin metoda de producție biologică la culturile de floarea soarelui și comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană

Prin urmare, organele de inspecție fiscală ar fi trebuit să analizeze cauzele obiective care au condus la obținerea respectivelor producții agricole de

către SC X SRL având în vedere faptul că obținerea unor culturi agricole prin metoda de producție biologică este un proces complex.

De asemenea, referitor la conținutul actului administrativ fiscal legiuitorul dispune astfel:

- art.43 alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente: (...)

f) temeiul de drept;(...)”.

Referitor la elementele obligatorii de înscris în formularul "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" anexa 2 din OMFP nr. 972 / 2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspecția fiscală" cu privire la conținutul punctului 2.1.3. Temeiul de drept, precizează:

“ Se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”,

organele de inspecție fiscală, în cadrul temeiului de drept, se limitează doar la invocarea art.67 alin.(1).

În speță, trebuie avute în vedere și prevederile OG nr. 92 / 2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, și ale Normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 1050 / 2004, precizează:

„Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere

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. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal înștiințează contribuabilul asupra drepturilor și obligațiilor ce îi revin în desfășurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

Art.49 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.*

(2) *Probele administrate vor fi coroborate și apreciate ținându-se seama de forța lor doveditoare recunoscută de lege.*

Art.64 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art.65 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.*

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*

„Art.94

(1) *Inspekția are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.[...]*

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

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; [...] ”

Art.105 Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

Art.109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției din punct de vedere factual și legal.

Norme metodologice:

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

Pct.46 alin.(1) și alin.(2) Secțiunea 7 din Ordinul 3055 / 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, stipulează:

„46. - (1) Principiul prevalenței economicului asupra juridicului. Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilanț și contul de profit și pierdere se face ținând seama de fondul economic al tranzacției sau al operațiunii raportate, și nu numai de forma juridică a acestora.

(2) Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

Evenimentele și operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative. Documentele care stau la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economico-financiare trebuie să reflecte întocmai modul cum acestea se produc, respectiv să fie în concordanță cu realitatea. De asemenea, contractele încheiate între părți trebuie să prevadă modul de derulare a operațiunilor și să respecte cadrul legal existent.

În condiții obișnuite, forma juridică a unui document trebuie să fie în concordanță cu realitatea economică.”

În raport de cele prezentate mai sus, se reține că măsura constând în estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producțiile agricole obținute de către petentă este insuficient argumentată.

Față de prevederile legale incidente în cauză și din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere atacate, nu rezultă cu claritate situația de drept ce a determinat estimarea de către organele de inspecție fiscală a

producției agricole, prezentarea neclară a temeiurilor legale în baza căruia a fost stabilit debitul suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată, rezultând faptul că organele de soluționare a contestației se regăsesc în imposibilitatea de a se pronunța cu privire la debitul respectiv.

În consecință, DGRFP Timișoara - Serviciul de Soluționare a Contestațiilor va face aplicațiunea prevederilor art.216 alin.(3) și alin.(3¹) din OG nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

În legătură cu explicitarea acestui articol, prin OPANAF Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se prevede că:

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.

HG nr. 1050 / 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

102.5. “În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art.185 alin.(3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat.”

În consecință se va desființa parțial Decizia de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

Pentru considerentele mai sus prezentate, în temeiul O.G. Nr. 92 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, și a O.P.A.N.A.F. Nr. 450 din 19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în baza referatului nr. ... se

D E C I D E :

1. Desființarea parțială a Deciziei de impunere nr. ... / ...2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / ...2014, și vizează suma parțială de ... lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar și respinsă la rambursare, urmând ca organele de inspecție fiscală, altele decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL din ..., jud. ...;
- A.J.F.P. ... – Inspecție Fiscală.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

...