



MINISTERUL FINANTELOR

**Agencia Națională de
Administare Fiscală**
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestatii 2



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B
300081, Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax: +0256 499 332
e-mail : info.adm@dgfptm.ro

D E C I Z I E nr. 1897/293/18.07.2016

privind modul de soluționare a contestației depusa de Societatea X S.A inregistrate la
A.J.F.P Hunedoara sub
nr. ... si la SFM Orastie sub nr. ... si la D.G.R.F.P Timisoara sub nr.... si ...

Direcția generala regionala a finanțelor publice Timișoara a fost sesizata de A.J.F.P Hunedoara - Inspecția Fiscală cu adresa nr.... asupra contestației formulată de Societatea X SA, cu sediul social in localitatea Orastie, ... judetul Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr. J20/..., CUI ..., reprezentata prin administrator ..., impotriva:

1. Raportului de inspectie fiscala nr. ... si a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ..., emise de A.J.F.P HUNEDOARA privind suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit profit... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei.

2. Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr.... privind suma de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.....

Prin OPANAF nr. 2.906 din 25 septembrie 2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, la pct.9.5 se precizeaza:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, sau alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale sau tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se va proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

Se retine ca prin Decizia nr.... a D.G.R.F.P Timisoara s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X SA Hunedoara impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr...., privind suma de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati aferente debitelor suplimentare de natura impozitului pe profit si TVA stabilite prin Decizia de impunere nr...., contestata si a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr.... a D.G.R.F.P Timisoara pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Intrucat motivul care a determinat suspendarea a incetat, prin adresa inaintata de petenta si inregistrata la D.G.R.F.P Timisoara sub nr...., se solicita reluarea procedurii administrative privind solutionarea contestatiilor formulate de Societatea X SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ... si Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr....

Facand aplicatiunea temeiului legal citat anterior, in vederea asigurarii unei mai bune administrari si valorificari a probelor in rezolvarea cauzei, organul de solutionare va proceda la conexarea dosarelor celor doua contestatii formulate de Societatea X SA, cu consecinta emiterii unei singure decizii in solutia acestora, conform normei legale mai sus citate.

Contestatiile au fost depuse in termenul prevazut de art. 207 alin. 1 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, poarta semnatura reprezentantului legal al petentei si amprenta stampilei acesteia.

Din analiza dosarelor conexe ale contestatiilor, se constata ca sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 206 din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice, D.G.R.F.P Timisoara.

I. a) Prin contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. F-... si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ... emisa de catre A.J.F.P Hunedoara - Activitatea de Inspecție Fiscală, se solicita anularea masurilor de stabilire si plata a obligatiilor fiscale stabilite prin Raportul de inspectie fiscala contestat si anularea deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice, precum si exonerarea de la plata acestora.

In sustinerea contestatiei SC X SRL invoca urmatoarele:

In fapt, inspectorii au efectuat inspectia fiscala in scopul verificarii modului de evidenta, calcul si declarare a obligatiilor datorate bugetului general consolidat, cu privire la impozitul pe profit si a taxei pe valoarea adaugata, pe perioada 01.01.2011 - 30.06.2014 pentru impozitul pe profit si 01.06.2011-31.07.2013 pentru taxa pe valoarea adaugata.

Societatea petenta arata si faptul ca, institutia fiscala a emis si a comunicat acesteia, pentru aceeași perioada verificata doua inscrisuri purtand denumirea de Proiect de raport de inspectie fiscala, respectiv unul la data de 28.10.2014 iar

celalalt la data de 13.11.2014, ale caror concluzii (in ce priveste impozitul, taxele si contributia stabilita suplimentar, precum si obligatiile fiscale accesorii) sunt diferite, intre cele doua existand o diferenta de ... lei,

Motivele de fapt si de drept care fundamenteaza contestatia se refera la:

- Creanta fiscala privind impozitul pe profit si taxa pe valoarea adaugata, ca obligatii fiscale suplimentare, nu se intemeiaza pe situatia de fapt reala, contrar art.5-7 din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

- Continutul actului administrativ fiscal nu cuprinde toate elementele prevazute la art. 43 alin. (2) lit. f) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la temeiul de drept;

- Organele de inspectie fiscala au ignorat prevederile art. 49 din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la mijloacele de proba;

Organele de inspectie fiscala au ignorat si dispozitiile art. 52 din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Au fost totodata incalcate si dispozitiile art.64 si 65 alin.(1) si (2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Estimarea bazei de impunere a fost efectuata cu incalcarea dispozitiilor art. 67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare;

- Inspectia fiscala a fost efectuata cu incalcarea art. 94 din OG NR. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a art.105 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare „Reguli privind inspectia fiscala” si a art. 107 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat:

- nu a fost informata, pe parcursul desfasurarii acesteia, asupra constatarilor rezultate din inspectia fiscala,

- a fost instiintat de doua ori cu privire la discutia finala, in fapt fiind vorba de doua discutii finale, care au avut ca obiect doua proiecte de raport de inspectie fiscala cu continut difert, iar mai mult decat atat, daca data discutiei finale este si data finalizarii inspectiei fiscale, rezulta ca dupa asa zisa incheiere a inspectiei fiscale, aceasta a continuat.

1.1) Cu privire la modul de determinare, inregistrare si plata la bugetul de stat a impozitului pe profit

a) *Cu privire la inregistrarea in evidenta contabila a facturii nr.... emisa de SC ... SRL Orastie*

Organele de inspectie fiscala au considerat cheltuiala nedeductibila la calculul impozitului pe profit suma de ... lei reprezentand contravaloarea a ... kg samanta iarba din factura nr. ... emisa de SC ... SRL Orastie, motivat de faptul ca, urmare a controlului incrucisat efectuat la furnizor, aceasta nu a prezentat in sustinere documentele de provenienta pentru samanta valorificata si nu are depuse declaratii, fiind declarata inactiva incepand cu data de 28.03.2014.

Organele de inspectie fiscala argumenteaza majorarea masei profitului impozabil, invocand prevederile art. 21 alin. (4) lit. f din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Incepand cu data de 1 ianuarie 2007, conform dispozitiilor art. 1 alin. (1) din OMFP nr. 2226/2006 privind utilizarea unor formulare financiar-contabile de catre persoanele prevazute la art. 1 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, continutul minimal obligatoriu pentru formularul de factura este cel prevazut la art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Faptul ca furnizorul efectueaza livrari de bunuri fara a putea proba achizitia acestora, nu poate fi imputabila societatii, intrucat nu exista nicio prevedere legala care sa oblige sau sa dea beneficiarului dreptul de a solicita societatii furnizoare de bunuri, documentele de provenienta a acestora.

Mai mult decat atat, insasi legea contabilitatii stabileste responsabilitatea in sarcina furnizorilor si nu a beneficiarilor, intrucat conform art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicata *„documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz”* si ca urmare efectele fiscale ale acestor dispozitii se rasfrang doar asupra furnizorului, nu si asupra cumparatorului de buna credinta . Ori societatea nu a fost niciodata notificata cu privire la existenta unor neconcordante aferente declaratiilor depuse.

Ca urmare, contestatoarea considera ca, in mod nelegal, organele de inspectie fiscala au majorat masa profitului impozabil cu suma de ... lei, prin reconsiderarea acestei operatiuni comerciale, anuland forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile, intrucat factura nr. ... indeplineste calitatea de document justificativ pentru operatiunea economica efectuata, continand toate informatiile prevazute de art. 155 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, bunurile mentionate in cuprinsul acesteia constituind obiect al unei tranzactii reale si legale.

b) Cu privire la productia realizata si neraportata aferenta perioadei 01.01.2011-31.12.2013

Potrivit celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala contestat, baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorata in perioada 01.01.2011-31.12.2013, cu suma de ... lei, reprezentand productie realizata si neraportata la grau si rapita.

Cu toate ca organul de inspectie fiscala a invocat prevederile art. 6 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege, intemeiata pe constatari complexe asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza, determinarea asa zisei productii „realizate si neraportate” de societate, s-a efectuat folosind „*productia medie raportata la societatile din lunca Muresului*” comunicata prin adresa nr.... de catre Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, respectiv a preturilor inscrise in Anuarul statistic al Romaniei stabilind urmatoarele:

-„ *productia realizata si neraportata **estimata la anul 2011** este de ... kg la grau si de ... kg la rapita cu mentiunea ca aceasta cantitate nu exista in stoc, fiind neinregistrata in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita in suma de ... lei.*”

-„ *productia realizata si neraportata **estimata la anul 2012** la grau, neexistenta in stoc, este de ... kg, valoarea neinregistrata in evidenta contabila este in suma totala de ... lei.*”

-„ *productia realizata si neraportata **estimata la anul 2013** la grau este de ... kg si la rapita de ... kg fiind neexistenta in stoc, valoarea neinregistrata in evidenta contabila este ... lei.*”

Informatiile utilizate de organele de inspectie fiscala la asa zisa estimare, respectiv productiile medii la hectar sunt valori aleatorii, stabilite in mod subiectiv prin raportarea facuta de unii agenti economici, fara ca acuratetea datelor sa fie verificata de vreo institutie.

Cu toate ca, prin expertiza tehnica extrajudiciara agricola prezentata organelor de control, expertul arata ca aceste statistici se intocmesc prin apreciere pentru gospodariile individuale si prin raportare pentru agentii economici, ca aceste cantitati nu sunt verificate si nu se cantaresc niciodata de persoane investite cu autoritate, competente si indrituite sa o faca, iar productiile agricole obtinute sunt influentate de mai multi factori, organele de inspectie fiscala au ignorat probele prezentate de societate si au estimat ca productia neinregistrata de societate pentru perioada anilor 2011-2013 ar fi de ... lei.

Utilizarea unei informatii statistice abstracte nu este in concordanta cu prevederile art. 7 alin. 2 din Codul de procedura fiscala, conform caruia pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in analiza efectuata, organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

Obtinerea culturilor agricole reprezinta un proces complex, care este influentat nu numai de gradul de mecanizare, de tehnologia aplicata, ci depinde de insusirile genetice ale soiului semintelor utilizate, de nivelul de fertilizare, de tratamentele contra bolilor, de tratamentele contra daunatorilor, de conditiile climaterice pentru fiecare zona agricola in parte, astfel insa comparatia facuta de organul de inspectie fiscala cu productia la ha realizata de alte societati de profil din „ *lunca Muresului de la limita judetului Alba pana la Simeria*”, fara a tine seama de toate aceste

conditii de natura a conduce la obtinerea productiilor agricole si fara sa analizeze, cauzele obiective care au condus la obtinerea acestei culturi, avand in vedere ca aceasta este rezultatul unui complex de factori, mecanici, genetici, chimici, climatici etc.nu este corecta.

Mai mult decat atat, nu exista nicio prevedere legala care sa impuna agentilor economici obligativitatea obtinerii unor productii minime. In acest sens, petenta invedereaza faptul ca exista diferente si de 1000 kg/ha chiar si intre productia medie pe judet si productia medie a societatilor din Lunca Muresului, aspect care vine in sustinerea subiectivismului si relativitatii unor astfel de valori.

Faptul ca productia obtinuta de societate este diferita de productia medie transmisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara nu poate conduce in mod automat la o estimare si la stabilirea unui venit suplimentar, intrucat datele comunicate de aceasta institutie sunt informatii statistice abstracte si nu conditii obligatorii pentru toti agentii economici, iar in lipsa unui text de lege care sa dispuna in mod imperativ in acest sens, aplicarea acestei „metode” de estimare este nelegala si abuziva.

Chiar si in situatia in care adresa emisa de catre Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara ar constitui un mijloc de proba legal si pertinenta in procesul stabilirii starii de fapt fiscale, in ceea ce priveste cotele cu care organul fiscal a efectuat ajustarea productiei obtinute de societate, acestea au fost stabilite subiectiv (respectiv o medie aritmetica) si nicidecum obiectiv, bazate pe relevanta starilor de fapt fiscale si intemeiate pe concluzii complexe.

De altfel, asa cum rezulta din adresa nr. ...emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, productii la cultura de rapita au fost raportate in anul 2011 de societatea petenta si de ... SRL (... kg/ha), iar in anul 2013 de societatea petenta, de ... SRL (... kg/ha) si de ... SRL (...kg/ha) iar productiile obtinute la cultura de grau raportata pentru anul 2013, variaza de la ... kg/ha raportate de ... la ...kg/ha raportate de SC ... SRL.

Societatea invedereaza faptul ca datele oferite de D.A.D.R.Hunedoara prin adresa sus mentionata, nu reflecta cu acuratete starea de fapt reala in ce priveste productiile obtinute de societatile de pe Lunca Muresului si implicit din judetul Hunedoara (din care face parte Lunca Muresului), intrucat din adresele emise de societatile comerciale enumerate rezulta ca acestea au avut in fiecare an culturi de grau sau rapita si nu le-au declarat D.A.D.R.Hunedoara. Astfel, SC ... SRL in anul 2012 a cultivat ... ha grau neaparand ca declarate in adresa emisa de D.A.D.R.Hunedoara. De asemenea SC ... SRL in anul 2011 a cultivat suprafata de ...ha grau neaparand declarate, in anul 2012 suprafata de ...ha nedeclarete conform adresei D.A.D.R.Hunedoara.

In aceasta situatie, este mai mult decat evident ca media luata in calcul de organul fiscal nu are legatura cu realitatea, ducand la concluzii eronate si nelegale.

De altfel, din baza de date a A.P.I.A Hunedoara rezulta ca exista si alte societati in afara celor mentionate care au avut culturi de grau si rapita si nu le-au declarat la D.A.D.R.Hunedoara, imprejurare de natura a influenta media reala a culturilor obtinute in judet .

In aceasta situatie rezulta inca o data ca, organele de control nu pot stabili o productie nedeclarata pornind de la simple date statistice si in baza unei medii aritmetice (metoda care de altfel nu este prevazuta de nici un act normativ), respectiv fara sa analizeze, cauzele obiective care au condus la obtinerea acestei productii, tipologia semintelor utilizate de fiecare dintre societatile ce au facut aceste raportari, gradul de mecanizare, de tehnologia aplicata, de nivelul de fertilizare, de tratamentele contra bolilor, de tratamentele contra daunatorilor, datele inregistrate in evidenta contabila a acestora, incalcand astfel obligatiile stabilite in sarcina sa prin prevederile art. 6, art. 7 alin. (3), art. 49 si art. 105 alin. 1 din O.G nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De altfel, prin punctul de vedere depus la A.J.F.P Hunedoara in data de 24.11.2014 si inregistrat sub nr. ... societatea petenta arata ca a precizat inca o data faptul ca in anii supusi inspectiei fiscale a semanat samanta provenita din recolta proprie si nu samanta certificata, aspect ce a putut fi de altfel constatat de catre organul de control pe timpul derularii inspectiei fiscale, iar copii ale acestor documente au fost predate echipei de control precum si depuse alaturat punctului de vedere .

Societatea contestatoare invoca o lucrare de specialitate a Asociatiei Industrii Semintelor din Romania, edificatoare in ceea ce priveste influenta semintei certificate asupra productiei obtinute si potrivit careia :*„diferente mari intre lotul infiintat cu samanta certificata in comparatie cu samanta din hambar au fost inregistrate in cadrul productiei, care la samanta certificata a fost de ... kg/la, productia pe loturi de samanta necertificata fiind doar de ... kg/ha, de aproape ... ori mai mica”*.

De altfel, in urma rezultatelor slabe obtinute ca urmare a folosirii semintelor necertificate din anul 2010, 2011 si 2012, in anul 2013, asa cum au putut constata si organele de inspectie fiscala, societatea a achizitionat samanta certificata, iar recolta obtinuta a fost net superioara anilor precedenti, apropiindu-se de ... kg/ha (asa cum rezulta din procesele verbale de recoltare din data de 31.07.2014 si 04.08.2014).

In acelasi sens, contestatoarea aduce in atentie imprejurarea ca cele retinute la pag. 21 din Raportul de inspectie fiscala nu au nici o legatura cu starea de fapt reala. Astfel, se arata ca *"in aceleasi conditii de soi, seminte, lucrari de intretinere si fertilizare, societatile cu profil similar au obtinut productii intre ... kg grau/ha "*.

In anii supusi inspectiei fiscale societatea a semanat samanta provenita din recolta proprie si nu samanta certificata, aspect care rezulta fara putinta de tagada din documentele anexate, in opinia petentei.

Astfel, in anul 2010, arata contestatoarea, a insamantat conform procesului verbal nr. ... cantitatea de ... kg grau din productie proprie, cantitate care a fost scazuta din fisa de magazie a produsului grau, iar conform procesului verbal nr. ... a insamantat ... kg rapita din productie proprie, cantitate care a fost scazuta din fisa de magazie a produsului respectiv.

In anul 2011 a insamantat conform procesului verbal nr. ... cantitatea de ... kg grau din productie proprie, cantitate scazuta din fisa de magazie a produsului grau.

In anul 2012, petenta a insamantat conform procesului verbal nr. ... cantitatea de ... kg kg grau din productie proprie, cantitate scazuta din fisa de magazie a acestui produs, iar conform procesului verbal nr. ... s-a insamantat cantitatea de ... kg rapita din productie proprie, cantitate scazuta din fisa de magazie a acestui produs.

Pentru toate aceste recolte societatea in cauza arata ca nu a efectuat lucrari de fertilizare si tratamente fitosanitare, aspect care rezulta din actele contabile si confirmat si de lucrarea de specialitate agricola efectuata in cauza.

De asemenea, petenta arata ca a depus in copii certificate toate actele despre care a facut vorbire mai sus, cu mentiunea ca ele au fost deja verificate cu ocazia inspectiei fiscale, mai mult au fost predate fotocopii ale acestora, echipei de control.

Din adresele emanand de la societatile mentionate in adresa emisa de Directia Agricola rezulta ca acestea au folosit samanta certificata, au fertilizat atat cu ingrasamant natural, cat si artificial in cantitati foarte mari si au efectuat si cate doua tratamente fitosanitare.

De altfel, veridicitatea recoltelor obtinute, arata petenta, reiese si din raportul de expertiza tehnica extrajudiciara care arata ca in conditiile concrete ale societatii " *toti acesti factori au concurat la obtinerea in mod real a acestor productii scazute*".

Organele de inspectie fiscala au invocat ca si temei legal al stabilirii bazei de impunere, prevederile art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, fara insa a mentiona temeiul legal sau metoda in baza careia s-a efectuat estimarea.

Astfel, petenta considera ca se afla in situatia in care continutul actului administrativ fiscal, nu cuprinde toate elementele prevazute la art. 43 alin. (2) lit. f) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv:

"Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente: (...) f) temeiul de drept;(...)".

De asemenea, petenta arata ca organele de inspectie fiscala au ignorat si documentele/actele ce le-a pus la dispozitie, potrivit carora diminuarea productiei a fost determinata in toti acesti ani si de numeroasele tulburari in posesie ale tertilor, pe suprafete semnificative, care au avut ca si consecinte distrugerii ale culturilor, impiedicarea societatii de a realiza la timp si eficient un plan de culturi, insamantarea in perioada optima cat si posibilitatea efectuarii rotatiei culturilor.

Astfel, tulburarile in posesie au constat in actiuni de distrugere, provocate de utilajele care au lucrat la construirea autostrazii, utilaje care in vederea amenajarii santierului, a cailor de acces si depozitarea pamantului vegetal, au patruns pe suprafetele cultivate ale societatii(altele decat cele care au fost scazute cu ocazia controlului si au reprezentat traseul efectiv al autostrazii, fiind expropriate), fapte pentru care ulterior partile (societatea si constructorul ... SRL) au convenit

incheierea unor contracte de inchiriere pentru o suprafata de ... mp, adica aproximaiv ...ha de pe care, desi insamantata, nu s-a mai putut recolta.

Petenta afirma ca, in perioada supusa inspectiei fiscale a fost tulburata in posesie de catre alte societati comerciale invecinate, ce au acelasi obiect de activitate, prin efectuarea de lucrari agricole pe terenurile sale partial cultivate, care au avut drept consecinta distrugerii, imposibilitatea efectuarii rotatiei culturilor si imposibilitatea incadrarii in perioada optima a insamantarilor (imprejurare care rezulta si din datele proceselor de insamantare de mai sus).

Aceste tulburari au fost constante si de o amplitudine deosebita (cea ...ha) de natura a afecta realizarea obiectului de activitate al societatii petente, aspect consemnat de altfel, intr-una dintre multiplele plangeri formulate, acestea fiind in fapt dovedite cu 19 plangeri penale, adrese, notificari, contracte de inchiriere si rezolutii ale procurorului prezentate organului de inspectie fiscala.

Toate documentele invocate mai sus au fost inregistrate sub nr....din ... la , A.J.F.P Hunedoara, fiind anexate punctului de vedere cu privire la proiectul de raport de inspectie fiscala emis la data de 12.11.2014, cat si sub nr. ... prin completarea la punctul de vedere depus in data de 17.11.2014.

Mai mult decat atat, arata petenta, pentru a exista suspiciuni cu privire la realizarea unor productii la ha, peste cele inregistrate in evidentele contabile, organele de control ar fi trebuit sa identifice cantitati de cereale depozitate fara documente justificative sau vanzari a unor cantitati care sa excedeze cantitatilor inregistrate. In acest sens petenta supune atentiei faptul ca pentru perioada verificata (2011-2013) i se imputa neraportarea unei productii de ... kg cereale, adica ... tone de cereale, care ar putea fi transportate rutier cu ... de autotiruri.

In acelasi sens, concluzioneaza si expertul agricol si retine ca aceasta cantitate enorma de cereale ar fi putut fi transportata cu ... remorci, concluzionand ca acest volum de cereale nu poate fi ascuns si valorificat fara a fi depistat de organele de control.

Societatea contestatoare arata ca in toata perioada supusa inspectiei fiscale a facut obiectul mai multor controale (4 controale in anul 2011, 2 controale in anul 2012, 2 controale in anul 2013 si 4 controale in anul 2014) efectuate de agenti constatatori din cadrul Garzii Financiare, Directiei Regionale Antifrauda 5 Deva si Directiei Agricole Hunedoara care au avut ca obiectiv verificarea stocurilor de cereale, si niciunul din cele 12 controale nu a gasit cantitati de cereale care sa nu fie inregistrate in evidentele contabile. Ori daca ar fi produs, fara sa raporteze, o cantitate de ... kg cereale, ar fi fost imposibil ca in urma celor 12 controale sa nu fie depistata vreo cantitate suplimentara in spatiile de depozitare ale petentei.

Prin Nota de constatare seria ..., intocmita la data de ..., de comisari din cadrul Garzii Financiare Hunedoara, la acea data, s-a verificat atat faptic stocul la grau si rapita, cat si datele inregistrate in evidenta financiar contabila cu privire la cantitatile existente, nefiind constatate diferente.

Aceleasi imprejurari, in sensul verificarii faptice a stocurilor existente la momentul desfasurarii controalelor (fara a fi gasite diferente fata de fisele de

magazie), rezulta si din Nota de constatare seria ... nr. ... intocmita de Garda financiara Tulcea la punctul de lucru ..., din procesul verbal ... intocmit de Directia Agricola si Politia economica, precum si din Procesul verbal nr. ... intocmit de Directia Regionala Antifrauda **Deva**. Prin urmare, apare ca evidenta imposibilitatea ascunderii productiilor "realizate si nedecarate" sustinute de organele de inspectie fiscala, precum si ca tendentioase afirmatiile din Raportul de inspectie fiscala conform carora cu ocazia acestor controale nu s-au verificat faptic stocurile, *"stocul fiind mentionat din fisele de magazie ale societatii"*.

In ceea ce priveste stabilirea prin estimare a bazei de impunere, societatea precizeaza ca aceasta isi afla sediul materiei in dispozitiile art. 67 alin. 1 si alin. 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si nu in temeiurile de drept invocate de organele de control pentru stabilirea asa zisei productii neraportate de societatea in cauza.

Petenta mai invoca si prevederile art. 83 alin. (4) din O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, ale pct. 65.1 si pct. 65.2 din H.G nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala referitoare la estimarea bazelor de impunere , O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Ca urmare, conform prevederile legale citate mai sus, se retine ca **estimarea unei baze de impunere** se efectueaza doar in situatiile expres prevazute de aceste acte normative, iar organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere urmatoarele aspecte:

- sa identifice elementele care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare informatiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere;
- sa utilizeze informatii detinute de aceasta despre contribuabilii cu activitati similare pentru realizarea unor comparatii;
- sa stabileasca baza de impunere prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora;
- sa foloseasca una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru aceasta estimare;
- sa intocmesca o nota de fundamentare ce contine constatarea starii de fapt a activitatii supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate; elementele identificate care vor cat la baza selectarii metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor; metoda propusa pentru estimarea bazei de impunere.
- sa mentioneze in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

In acest context, rezulta cu claritate faptul ca, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu se regaseste in niciuna din situatiile prevazute la art. 67 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru a estima baza de impunere, astfel ca

acestea nu au respectat procedura prevazuta in OPANAF 3389/2011 prin prisma faptului ca, din constatarile lor asupra starii de fapt fiscale in care se afla contribuabilul, nu era niciun element care ar fi indreptatit organul de inspectie fiscala la utilizarea metodelor de stabilire prin estimare a veniturilor sau cheltuielilor.

In raport de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod nelegal organele de inspectie fiscala au influentat baza de impunere a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentand asa zisele productii de grau si rapita, realizate si neraportate in perioada anilor 2011-2013 .

c) *Cu privire la productia realizata si neraportata la ulei brut rapita in anul 2011*

Baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorata la anul 2011 cu suma de ... lei, reprezentand productie realizata si neraportata la uleiul de rapita brut, organele de inspectie fiscala motivand urmatoarele:

„ Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a luat in calcul un randament de ...% fiind randamentul cel mai scazut prevazut in lucrari de specialitate pentru uleiul brut de rapita, rezultand o productie realizata si neraportata in cantitate de ... kg, neexistenta in stoc la data de 31.12.2011, in valoare de ... lei, calculata astfel: ... lei. ”

Determinarea asa zisei productii „realizate si neraportate” de societate, s-a efectuat folosind informatiile privind „randamentul la uleiul de rapita” comunicat prin adresa nr. ... de catre Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara si stabilind un pret de ... lei/kg, fara insa a specifica modul de calcul al acestuia sau sursa informatiei.

Fata de mentiunile din adresa nr. ... cu privire la uleiul de rapita, Directia Agricola a revenit in urma solicitarii petentei si a precizat ca randamentul la uleiul de rapita comunicat DGFP Hunedoara nu se refera la procentul de ulei care poate fi extras din semintele de rapita, ci la continutul procentual de ulei din semintele de rapita, acestea fiind doua notiuni distincte. Contestatoarea solicita sa fie observat si faptul ca, organele de inspectie fiscala, au „ *luat in calcul un randament de ...% fiind randamentul cel mai scazut prevazut in lucrarile de specialitate*”, fara insa a indica temeiul legal care impune in mod explicit agentilor economici obligativitatea obtinerii unui anumit randament la uleiul obtinut prin presare sau „lucrarile de specialitate” in baza carora acestea isi intemeiaza constatările.

Randamentul de obtinere al uleiului este dependent de calitatea cerealelor presate, de puritatea acestora, de vechimea lor, de conditiile de depozitare, de tehnologia folosita pentru presare si de alti factori si nu de randamentele „ *prevazute in lucrari de specialitate*”.

Neveridicitatea si nelegalitatea concluziilor organelor fiscale rezulta si din faptul ca Directia Agricola a comunicat ca procentul de ulei extras din semintele de rapita depinde de tipul de presare (la cald sau la rece) si de tipul de presa folosit, iar expertul agricol analizand situatia concreta a materiei prime utilizate de societatea petenta, a altor conditii cat si tipul utilajului, a concluzionat ca este justificat randamentul inregistrat.

Petenta sustine ca rapita presata in anul 2011 a fost capat de stoc, a stat depozitata mai multi ani pe ciment, fapt care a dus la mucegairea ei si a fost impurificata cu alte cereale, imprejurari de natura a duce la diminuarea randamentului obtinut, iar srotul rezultat a fost de proasta calitate, fiind de categoria a II-a.

Toate aceste afirmatii sunt sustinute de lucrarea de specialitate executata la solicitarea contestatoarei de un expert agricol.

Deasemenea, tehnologia folosita de societatea petenta pentru obtinerea uleiului este presarea la rece, fapt dovedit cu documentele de provenienta a presei si din cartea tehnica a acesteia, iar randamentul maxim al presei folosite pentru semintele de rapita mentionat de producator pentru un utilaj nou si seminte de cea mai buna calitate este de 30-38%, procent care este net diferit de cel comunicat de Directia Agricola, cat si de cel din "*lucrarile de specialitate*" utilizate de organele de inspectie fiscala la calculul asa zisei productii "*realizate si neraportate*".

In fapt, petenta arata ca aceste procent maxim indicat de producatorul presei de ulei nu a fost obtinut niciodata de aceasta, chiar si in situatia in care a presat seminte de calitate mult mai buna decat cele presate in anul 2011, cu atat mai putin nu ar fi putut obtine in anul 2011, din seminte de slaba calitate si cu un utilaj uzat fizic si moral, cu o vechime de peste 5 ani.

Urmare a solicitarii efectuate de societate, Directia pentru Agricultura a judetului Hunedoara, prin adresa nr...., a comunicat urmatoarele:

“ Referitor la adresa nr. ... emisa de DADR Hunedoara catre DGFP Hunedoara, precizam faptul ca continutul de ulei in samanta de rapita fluctueaza in functie de soi sau hibrid si de conditiile pedoclimatice, fiind intre ...%, date luate din literatura de specialitate (catalog seminte)

Referitor la presarea semintelor de rapita, uleiul extras depinde de tipul de presare (rece sau cald) si tipul de presa folosit.

Procentul de ulei extras din semintele de rapita este specificat in cartile tehnice a fiecarui tip de presa folosit. “

De asemenea, tot urmare a solicitarii efectuate de societatea in cauza, Directia pentru Agricultura a judetului Hunedoara, prin adresa nr. ..., a comunicat ca:

„ randamentul la ulei pe care l-am comunicat prin adresa nr. la DGFP Hunedoara se refera la cantitatea de ulei continuta de semintele de rapita si nu la cantitatea de ulei ce se poate obtine prin presarea semintelor.”

In raport de cele prezentate mai sus, rezulta faptul ca, in mod netemeinic si nelegal, organele de inspectie fiscala au influentat baza de impunere a impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentand asa zisa productie la uleiului de rapita, realizata si neraportata in anul 2011.

d) Cu privire la taxa de mediu in suma de ... lei

Baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorata la anul 2012 cu suma de ... lei, reprezentand taxa de mediu aferenta autoturismului marca Suzuki achitata cu OP nr.... si autoturismului marca ..., achitata cu op nr...., invocand ca si

temei de drept prevederile art. 1 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.. 51 alin.(1), sectiunea 8.1.1.1 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

Petenta solicita sa se observe ca, organele de inspectie fiscala, argumenteaza neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei, ca urmare a faptului ca aceasta taxa este o cheltuiala atribuabila achizitiei bunurilor si care se include in costul de achizitie a acestora.

In aceasta situatie, petenta considera ca in mod netemeinic si nelegal organele de inspectie fiscala nu i-au dat drept de deducere a acestor cheltuieli, respectiv suma de ... lei, intrucat in opinia petentei, organele fiscale aveau obligatia de a corecta baza de impunere, acordand drept de deducere integrala prin inregistrarea pe cheltuielile cu amortizarea bunurilor de natura mijloacelor fixe.

I.2) Cu privire la modul de determinare, inregistrare si plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata

a) Cu privire la inregistrarea in evidenta contabila a facturilor emise de SC ... SRL Orastie

Organele de inspectie fiscala, potrivit celor inscrise la pag. 14 din Raportul de inspectie fiscala contestat, invocand ca si temei de drept prevederile art. 6, art. 64 si art. 85 alin. 1, lit. b) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si art. 134¹ alin.(1), art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, au determinat TVA suplimentara de plata in suma de ... lei, rezultat din facturile de achizitii bunuri/prestari servicii emise de SC ...SRL nedeductibila, motivat de faptul ca acestea nu reflecta operatiuni reale.

Asa cum s-a inregistrat la pag 14 din raportul de inspectie fiscala contestat, urmare a controlului inscrucisat, organele de inspectie fiscala au constatat ca : „ SC ... SRL are relatii comerciale cu SC X SRL Orastie pe perioada 01.02.2011 - 30.06.2011.

Valoarea totala facturata de SC ... SRL catre SC X SRL Orastie este in suma de ... lei din care, valoarea prestarilor de servicii facturate este in suma totala de ... lei si valoarea marfii (samanta iarba) este in suma ... lei"

Rezulta faptul ca, urmare a controlului incrucisat efectuat la furnizor, organele de inspectie fiscala au verificat documentele de livrare/prestare, respectiv facturile emise catre societatea contestatoare.

Faptul ca furnizorul efectueaza livrari de bunuri fara a putea proba achizitia marfurilor sau nu au intocmit: „*bonurile de consum cu repartizarea pe lucrari*" , nu poate fi imputabila societatii, intrucat nu exista nicio prevedere legala care sa oblige sau sa dea beneficiarului dreptul a solicita societatii furnizoare de bunuri, documentele de provenienta a acestora sau sa verifice modul in care acestia isi conduc evidenta contabila, ori indeplinesc obligatiile declarative.

De asemenea, nedeclararea, de catre SC ... SRL, a livrarilor si achizitiilor efectuate, nu poate fi imputabila societatii petente, intrucat aceasta nu avea posibilitatea legala si/sau obligatia sa efectueze control asupra modului in care partenerul de tranzactii isi indeplineste obligatiile declarative, neexistand nicio prevedere legala in acest sens.

Deosebit de acestea petenta arata ca, potrivit prevederile pct. 3 - Anexa nr. 3 din OMEF nr. 702 din 14/05/2007 privind declararea livrarilor/prestarilor si achizitiilor efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate in scopuri de TVA si pentru aprobarea modelului si continutului declaratiei informative privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul national de persoanele inregistrate in scopuri de TVA, organul fiscal competent avea obligatia notificarii SC X SA, cu privire la neconcordanțele sau erorile din declaratiile 394 depuse de aceasta. Ori, societatea petenta arata ca nu a fost niciodata notificata cu privire la existenta unor neconcordanțe aferente declaratiilor depuse.

In ceea ce priveste situatia de fapt a lucrarilor de reparatii si renovari, petenta considera ca organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile art. 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la rolul activ al acestuia, concretizat in obtinerea si utilizarea tuturor informatiilor si documentelor necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. Astfel, desi au fost invitate in repetate randuri de catre administratorul societatii sa observe personal obiectivele care au fost supuse lucrarilor de renovare in cursul anului 2011, persoanele care au efectuat inspectia fiscala au refuzat, cu toate ca in virtutea rolului lor activ ar fi trebuit sa propuna, chiar si din oficiu, efectuarea unei cercetari la fata locului, prevazuta de art. 49 alin. 1 lit .d) Cod procedura fiscala.

Referitor la faptul ca organul de inspectie fiscala a „apreciat” ca SC ... SRL nu avea personal pentru realizarea lucrarilor de renovare la imobilele-constructii care apartin societatii, respectiv ca pe statul de plata erau doar 7 persoane *„, un sofer, un lacatus mecanic, un sudor, trei zidari si un zugrav”*, nu reprezinta temei legal la neacordarea dreptului de a deduce TVA din facturile emise de furnizor.

In timpul efectuării lucrarilor de renovare la imobilele constructii in cauza, mai precis in luna aprilie 2011, SC ... SRL a fost surprinsa si sanctionata cu amenda contraventionala de catre agenti constatatori din cadrul ITM Hunedoara, pentru ca a primit la lucru persoane cu care nu avea incheiate contracte individuale de munca.

Raportat la imprejurarea ca inspectorii ITM Hunedoara au surprins si sanctionat SC ... SRL pentru ca efectua lucrari de renovare la obiectivul apartinand societatii petentei cu persoane cu care nu avea incheiate contracte de munca, apar ca aberante concluziile organelor de inspectie fiscala in sensul ca aceste lucrari sunt nereale, cata vreme organele de control ale statului au constatat si inserat intr-un act de control ca aceste lucrari erau in desfasurare.

Cu privire la rationamentul organului de control privind platile catre SC ... SRL, respectiv faptul ca doar suma de ... lei a fost achitata prin banca, iar diferenta cu

numerar, pe langa faptul ca o eventuala depasire a plafonului de plati este considerata de legiuitor ca o contraventie, nu exista niciun alt fel de implicatii fiscale legale.

De asemenea, daca organele de inspectie fiscala, si-ar fi indeplinit obligatia legala stabilita de art. 105 alin. 1 din OG nr. 92/2003, de a examina in cadrul inspectiei fiscale toate documentele justificative care constituie mijloace de proba si sunt relevante pentru impunere, respectiv de a examina concluziile raportului de expertiza tehnica extrajudiciara in constructii, ar fi constatat ca in raspunsul formulat expertul in constructii arata ca *"lucrarile de renovare efectuate sunt evidente, in comparatie cu elemente de constructie similare nerenovate, aflate in imediata apropiere, si pot fi constatate prin simpla observare"*.

Urmare a concluziilor din Raportul de inspectie fiscala conform carora *"organele de inspectie fiscala constata ca expertul tehnic judiciar nu isi asuma responsabilitatea privind certificarea realitatii lucrarilor cu pondere importanta in totalul lucrarilor de reparatii, lucrari care au o pondere de aproximativ 85% din totalul lucrarilor"*, societatea a formulat obiectiuni in atentia expertului, iar acesta a precizat ca: *„Avand in vedere ca aceste imobile au fost construite in anul 1964, se observa ca duratele normale de functionare au fost depasite, iar functionarea lor in continuare este posibila numai cu efectuarea de lucrari de reabilitare.*

In ceea ce priveste lucrarile executate, precizez urmatoarele:

- tencuieli exterioare driscuite- se observa ca au fost executate (...)*
- zugraveli interioare si exterioare- se observa ca sunt lucrari noi,*
- reparatii porti metalice- se observa ca au fost facute reparatii (...)*
- reparatii ferestre din lemn si geam din policarbonat - se observa ca au fost facute reparatii la ferestrele existente, sunt intr-o stare tehnica buna, fata de vechimea de 50 ani, au fost vopsite proaspat si a fost montat geam din policarbonat;*
- desfacerea, curatirea si refacerea invelitorii de azbociment - se observa ca au fost facute reparatii (...)*
- repararea sorturi din tabla, jgheaburi si burlane, hidroizolatii iesiri si cornise- se observa ca acestea sunt lucrari noi;*
- la cladire moara, depozit carburanti, fanar- se observa invelitoarea de tabla zincata, perete lateral dinspre linia CF(...)*
- la sopron C4 - se observa diferenta dintre placile vechi si cele noi(...)*

Valoarea lucrarilor care au devenit lucrari ascunse prin executarea tehnologica a altor lucrari (zidarii, tencuieli, reparatii porti metalice) in valoare de ... lei reprezinta 19,62% din totalul lucrarilor “

Din cele de mai sus rezulta ca expertul tehnic considera ca aceste lucrari au fost executate, precum si ca ponderea lucrarilor ascunse este de 19,62% din totalul lucrarilor ,contrazicand concluziile organelor fiscale privitoare la lucrarile efectuate.

In aceeasi ordine de idei si in scopul de a elimina orice urma de indoiala cu privire la efectuarea acestor lucrari, societatea petenta arata ca a solicitat o a doua opinie d-nei expert in constructii ..., care a opinat de asemenea in sensul ca lucrarile de constructii au fost efectuate.

Ca o consecinta a acestei constatari nu exista nicio indoiala ca bunurile (samanta iarba) au existat in materialitatea lor, serviciile au fost prestate, iar operatiunile financiar-contabile si fiscale indeplinesc intru-totul conditiile atat de legalitate, cat si de deductibilitate.

Referitor la art.134¹ din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare invocat de organele de inspectie fiscala, se precizeaza ca bunurile au fost livrate petentei, iar serviciile au fost prestate si ca urmare sunt indeplinite dispozitiile art. 134¹ din Codul fiscal.

Din interpretarea sistematica a intregului Titlu VI din Codul fiscal privind taxa pe valoarea adaugata rezulta ca deductibilitatea TVA constituie regula generala, aratata de legiuitor ca un drept al contribuabilului persoana impozabila, iar nedeductibilitatea este exceptia de la regula, care trebuie aplicata numai sub stricta interpretare a textului de lege si doar atunci cand legea distinge in acest sens.

In principal, dreptul de deducere este reglementat de art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Deci dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata este conditionat de justificarea achizitiilor cu documente si utilizarea bunurilor achizitionate in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodata, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, este necesara respectarea conditiilor prevazute la art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la detinerea unei facturi care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5).

Petenta considera ca si-a exercitat in mod legal dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata, respectand prevederile legale privind dreptul de deducere a TVA , indeplinind si conditiile referitoare la dreptul de deducere, intrucat, dreptul de deducere a TVA este un drept al contribuabilului formulat de legiuitor ca regula generala si nu ca exceptie.

De asemenea, petenta invoca jurisprudenta fiscala a Curtii de Justitie Europene care, in Hotararea din 12.01.2006, cauzele reunite C-354/03, C-315/03 si C-484/03, a retinut:

Dreptul de a deduce TVA platita in amonte a unei persoane impozabile care efectueaza asemenea tranzactii nu poate fi afectat de faptul ca in lantul de tranzactii din care aceste tranzactii fac parte o alta tranzactie anterioara sau subsecventa este afectat de fraudă in materie de TVA, fara ca aceasta persoana impozabila sa stie sau sa aiba la dispozitie orice mijloace de a afla despre aceasta. "

Totodata, petenta citeaza Cauza C-454/98, Schmeink&Cofreah si Carobel, cauzele reunite C-354/355/03 Opaigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd si Bond House Systems Ltd. c. Commissioners of Customs & Excise, Cauzele reunite C80/11 si C142/11, avand ca obiect cereri de pronuntare a unor hotarari prelimintre formulate in temeiul articolului 267 TFUE de Baranya Megyei Birosag (Ungaria) si de Jasz Nagykun Szolnok Megyei Birosag (Ungaria), rezultand ca directivele europene (Articolul 167, articolul 168 litera (a), articolul 178 litera (a), articolul 220 punctul 1

si articolul 226 din Directiva 2006/112/CE) se opun unei practici nationale prin care autoritatea fiscala refuza unei persoane impozabile dreptul de deducere al taxei, pe motiv ca emitentul facturii sau unul din furnizorii sai a savarsit nereguli, fara ca autoritatea fiscala ca probeze, in baza unor elemente obiective, ca persoana impozabila in cauza stia sau ar fi trebuia sa stie de mecanismul de fraudare.

De asemenea, s-a retinut si faptul ca persoana impozabila nu are obligatia de a se asigura ca emitentul facturii privind livrarea unor bunuri dispune legal de bunurile respective si era in masura sa le livreze, sau ca aceasta si-a indeplinit obligatiile sale legale privind declararea si plata taxei in cauza.

Astfel, Curtea Europeana de Justitie a retinut in deciziile sale ca, in aplicarea sistemului comun de TVA asupra tranzactiilor cu bunuri si servicii, taxa aplicabila este proportionala cu pretul bunurilor si serviciilor, indiferent de numarul tranzactiilor care au loc inainte de stagiul in care taxa este perceputa definitiv.

Mai mult, societatea arata ca a dovedit faptul ca achizitiile au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, astfel cum prevad dispozitiile art. 145 Cod fiscal si pct. 45 din Norme, iar facturile emise de furnizor contin datele prevazute ca fiind obligatorii de art. 155 alin. (5) Cod fiscal, situatie in care s-a dovedit ca operatiunile financiar contabile si fiscale indeplinesc intru-totul conditiile de legalitate cat si de deductibilitate.

b) *Cu privire la taxa pe valoarea adaugata aferenta productiei realizate si neraportate*

Organele de inspectie fiscala, potrivit celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala contestat ,au considerat ca datele prezentate de societatea petenta cu privire la productia de grau, rapita si ulei brut de rapita, sunt eronate si au stabilit suplimentar productie realizata si neraportata in suma de ... lei, la care au calculat taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata in suma de ... lei, invocand ca si temei de drept prevederile art.6, art. 64 si din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.6 din Legea Contabilitatii nr. 82/1991, republicata si art. 128 alin. (I), art. 137 alin. (I) lit. a) si art. 140 alin.(I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In opinia petentei organul de inspectie fiscala incalca prevederile legale prin interpretari eronate a textelor de lege si prin neindeplinirea obligatiilor ce revin organelor de control, stabilind o baza de impunere pentru o asa-zisa productie neraportata la culturile de grau si rapita de ... kg (utilizand media productiilor la hectar transmise de Directia Agricola a judetului Hunedoara) si o productie neraportata la productia de ulei de rapita de ... kg, determinata in baza unui randament preluat dintr-o „ *lucrare de specialitate*”.

Faptul ca productia obtinuta de societate este diferita de productia medie calculata/transmisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara nu poate conduce in mod automat la o estimare si la stabilirea unui venit suplimentar, intrucat datele transmise de aceasta institutie sunt informatii statistice

abstracte si nu conditii obligatorii pentru toti agentii economici, iar in lipsa unui text de lege care sa dispuna in mod imperativ in acest sens, aplicarea acestei „metode” de estimare este nelegala si abuziva.

Chiar si in situatia in care ar fi realizat asa- zisa productie de cereale, petenta considera ca la vanzarea acestora (respectiv a cantitatii de ... kg) ar fi fost aplicabile dispozitiile art. 160 alin.2 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la aplicarea taxarii inverse la livrarea de cereale si plante tehnice care figureaza in nomenclatura combinata stabilita prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful vamal comun.

De altfel, din istoricul relatiilor comerciale ale societatii rezulta ca a vandut cereale doar unor societati comerciale inregistrate in scopuri de TVA, imprejurari fata de care considera ca retinerea in sarcina sa a taxei pe valoarea adaugata aferenta vanzarii productiei "realizate si neraportate" este netemeinica si nelegala.

Referitor la majorarile de intarziere, avand in vedere motivatiile si argumentele prezentate, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale” SC X SA nu datoreaza nici majorarile de intarziere/dobanzi si penalitatile, in suma de ... lei.

Tinand cont de argumentele si motivatiile juridice prezentate, societatea petenta solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata si desfiintarea Raportului de inspectie fiscala partiala nr. ... si a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ...

b) Prin contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr...., respectiv pentru suma de ... lei , formata din:

- ... lei reprezentand dobanda individualizata prin Decizia de impunere ...
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere individualizata prin Decizia de impunere nr...;
- ... lei reprezentand dobanda individualizata prin Decizia de impunere nr.F-..;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere individualizata prin Decizia de impunere nr.F...,

se solicita anularea acestora, intrucat , potrivit Deciziei nr.... a Curtii de Apel Alba Iulia, definitiva, s-a suspendat executarea Deciziei de impunere nr.... emisa de AJFP Hunedoara si a efectelor acesteia.

II. a) Organele de inspectie fiscala din cadrul AJFP HUNEDOARA au efectuat o inspectie fiscala avand ca obiect impozitul pe profit si TVA, finalizata prin emiterea Raportului de inspectie fiscala partiala nr. ... si a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr..., stabilind urmatoarele:

II.1) In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar

Cu ocazia efectuării inspecției fiscale la Societatea X SA autoritatea fiscală a constatat că societatea a realizat producție agricolă, produsele cultivate pentru care a prezentat documente justificative sunt: grau, rapita, sparceta, lucerna, trifoi și triticeale.

Datele prezentate rezulta din procesele verbale de insamantare și recoltare întocmite și înscrise de către societate.

Referitor la anul 2011:

1) Societatea a înregistrat în evidența contabilă în luna septembrie 2011, în contul de cheltuieli de exploatare 6028 " Cheltuieli cu alte materiale consumabile ", factura nr. ... emisă de Societatea ... SRL ORASTIE reprezentând ... kg samanta iarba în valoare totală ... lei, efectuând următorul articol contabil :

%	=	401	...
6028			...
4426			...

Factura menționată mai sus a fost achitată integral în numerar cu chitanțe emise pentru valori de până la ... lei.

În vederea verificării realității și legalității livrarilor efectuate de către Societatea ... SRL a fost întocmită solicitarea de control încrucișat nr. ..., soluționată prin Procesul verbal de control încrucișat nr.... încheiat la Societatea ...SRL.

Din verificarea efectuată asupra documentelor de evidență operativă și contabilă la Societatea ... SRL s-a constatat că:

- pentru factura nr în valoare totală de ... lei, din care taxa pe valoarea adăugată este în sumă de ... lei, reprezentând samanta iarba, societatea nu a prezentat în susținere documente de proveniență pentru samanta de iarba valorificată;

- până la data inspecției fiscale societatea nu are depuse declarațiile 300 privind "Decontul de taxa pe valoare adăugată" și declarația recapitulativă 394 "Declarație privind livrarile/achizițiile efectuate pe teritoriul național", în acest sens societatea fiind înregistrată inactivă începând cu data de 28.03.2014, ca urmare a neîndeplinirii obligațiilor declarative.

Urmare a celor prezentate mai sus autoritatea fiscală a constatat că Societatea X SRL a înregistrat în evidența contabilă achiziții de la Societatea ... SRL care nu reflectă operațiuni reale, furnizorul neputând prezenta în susținere documente justificative de achiziție pentru samanta de iarba, așa cum prevede art. 6 din Legea contabilității nr. 82/ 1991.

Având în vedere încălcarea prevederilor art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, societatea nu are drept de deducere pentru suma de ... lei, fiind majorată baza impozabilă aferentă impozitului pe profit cu această sumă.

b) În ceea ce privește producția realizată și neraportată la anul 2011 la grau, rapita și ulei brut de rapita, organele fiscale au constatat că în anul 2011 societatea a cultivat grau pe o suprafață de ... ha, suprafața de pe care s-a recoltat fiind de ... ha.

Diferenta de ... de ha de cultura a fost afectata de construirea autostrazii Deva - Orastie, potrivit Procesului verbal de finalizare a recoltarii de grau nr. ..., insusit prin semnare de catre societate.

Cantitatea de grau recoltata la hectar este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind de ... lei, la pretul de ... lei / kg.

De asemenea, societatea a cultivat rapita pe o suprafata de ... ha, recoltand de pe o suprafata de ... ha, diferenta de ... de hectar de cultura fiind afectata de construirea autostrazii Deva - Orastie, potrivit Procesului verbal de recoltare de rapita nr...., insusit prin semnare de catre societate.

Cantitatea de rapita recoltata este de ... kg/ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei /kg.

Din analiza productiei realizata de catre societate la hectar, rezulta urmatoarele :

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru grau de ... kg/ ha, cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate ;

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru rapita de kg/ha. cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca urmare a efectuarii controlului, ca datele prezentate sunt eronate, fapt pentru care s-au solicitat informatii Directiei pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara prin adresele nr. pentru perioada 2010, 2011, 2012, 2013, 30.06.2014 la Societatea X SA Orastie cu privire la urmatoarele aspecte:

- suprafata detinuta;
- suprafata cultivata;
- productia medie la hectar, obtinuta pentru culturile de cereale si plante tehnice (pe tipuri de culturi);
- productia medie la hectar realizata la nivelul judetului Hunedoara, in perioada comparabila la aceleasi culturi;
- cantitatea de samanta necesara insamantarii la hectar pentru culturile de cereale si plante tehnice (pe tipuri de culturi);
- randamentul la uleiul brut de rapita.
- productia medie la hectar, obtinuta pentru culturile de cereale (grau si rapita) pe valea Muresului de la limita judetului Hunedoara cu judetul Alba pana la Simeria.

Potrivit adresei nr... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P HUNEDOARA sub nr. ... si la A.I.F sub nr. 2740... productia medie raportata pe judet la anul 2011 la grau este de ... kg/ ha si la rapita este de ... kg/ha.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P HUNEDOARA - INSPECTIE FISCALA sub nr. ... productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba, pana la Simeria in anul 2011 este de ... kg/ ha la grau si de ... kg/ ha la rapita,

valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anuarului statistic al Romaniei pretul mediu la kg in anul 2011 este de 0,88 lei la grau, iar la rapita este de 1,21 lei.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie realizata si neraportata la anul 2011 in suma totala de ... lei, determinata astfel:

Productie realizata si neraportata la anul 2011 la grau :

- ... kg/ha x ... ha x ... lei = ... lei
- ... kg/ha (raportata de Directia Agricola) - ... kg/ ha (procese verbale societate)
= ... kg/ha (productie realizata si neraportata);
- ... ha - suprafata recoltata ... lei - pretul mediu la kg potrivit Anuarului statistic al Romaniei.

Productie realizata si neraportata la anul 2011 la rapita:

- ... kg/ha x ... ha x ... lei/kg = ... lei
- ... kg/ ha (raportata de Directia Agricola) - ... kg/ ha (procese verbale societate)
= ... kg/ha (productie realizata si neraportata);
- ... ha - suprafata recoltata ; ... lei - pretul mediu la kg potrivit Anuarului statistic al Romaniei.

Productia realizata si neraportata estimata la anul 2011 este de ... kg la grau si de ... kg la rapita, cu mentiunea ca aceasta cantitate nu exista in stoc, fiind neinregistrata in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita in suma de ... lei.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata si art. 19, alin. (l) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a influentat baza de impunere aferenta impozitului pe profit cu suma de ... lei, reprezentand productie realizata si neraportata la anul 2011.

La data de 07.12.2011 societatea a inregistrat Raportul de productie pentru ulei brut rapita, potrivit caruia din cantitatea de ... kg de seminte de rapita au rezultat ... kg ulei brut de rapita, rezultand un randament la productia de ulei de rapita de aproximativ ...%.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P Hunedoara sub nr. ... si la A.I.F sub nr. ... randamentul la uleiul de rapita este de 48 - 52%.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a luat in calcul un randament de 33% fiind randamentul cel mai scazut prevazut in lucrari de specialitate pentru uleiul brut de rapita, rezultand o productie realizata si neraportata in cantitate de ... kg, neexistenta in stoc la data de 31.12.2011, in valoare de ... lei, calculata astfel :

... kg x ... lei/kg x ...% = ... lei

- ... kg x ... lei/kg x ...% = .. lei

Rezulta astfel o productie realizata si neraportata in valoare de .. lei

Organele fiscale au concluzionat ca productia realizata si neraportata la anul 2011 la uleiul brut de rapita este de ... kg, valoarea neinregistrata in evidenta contabila fiind de ... lei.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art. 6 si art. 64 din O.G nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata si art. 19, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a influentat baza de impunere aferenta impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentand productie realizata si neraportata la anul 2011 la uleiul brut de rapita.

Referitor la anul 2012:

Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale pe perioada 01.01- 31.12.2012 s-au constatat urmatoarele:

In luna mai 2012 societatea a inregistrat pe contul 635" Cheltuieli cu alte impozite si taxe" suma de ... lei reprezentand in fapt „taxa de mediu" achitata cu OP nr.. aferenta autoturismului marca Suzuki si OP ... aferenta autoturismului marca .., achizitionate intracomunitar.

Prin includerea pe cheltuieli a sumei mai sus mentionate, societatea verificata a incalcat prevederile: pct. 51 alin. (1). Sectiunea 8.1.1.1 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, potrivit carora taxele si cheltuielile care sunt atribuibile achizitiei bunurilor se includ in costul de achizitie al acestora, precum si art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003, privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Avand in vedere situatia de fapt mai sus prezentata si prevederile legale invocate anterior, suma de ... lei reprezinta in fapt cheltuieli nedeductibile fiscal, cu care se va influenta baza de impunere privind impozitul pe profit.

In ceea ce priveste productia realizata si neraportata la anul 2012, la grau, organele fiscale au constatat urmatoarele:

In anul 2012 societatea a cultivat grau pe o suprafata de ... ha, recoltand de pe o suprafata de ...ha, diferenta de ... de ha de cultura fiind afectata de conditiile meteorologice, potrivit Procesului verbal de finalizare a recoltarii de grau nr. ..., insusit prin semnare de catre societate.

Cantitatea recoltata de grau este de ... kg/ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg.

Analizand productia realizata de catre societate la hectar si anume ca din cantitatea raportata ca utilizata la insamantare, de ... kg/ha, rezulta o cantitate recoltata raportata de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate, organele fiscale au considerat, ca urmare a efectuarii controlului, ca datele prezentate sunt eronate, fapt pentru care s-au solicitat informatii Directiei pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara prin Adresele nr. ... cu privire la Societatea X SA Orastie.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P Hunedoara sub nr. ... si la A.I.F sub nr. ... productia medie raportata pe judet la anul 2012 la grau este de ... kg/ ha.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P Hunedoara – Inspectie fiscala sub nr. ... productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria, la anul 2012, este de ... kg/ ha la grau valoare luata in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anuarului statistic al Romaniei la anul 2012, pretul mediu la grau este de 0,91 lei/kg.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie de grau realizata si neraportata in anul 2012 de ... kg, neexistenta in stoc, valoare ei fiind de ... lei, determinata astfel:

- productie realizata si neraportata la anul 2012 la grau : ... kg/ha X ... ha X ... lei = ... lei;

- 1... kg/ha (raportata de Directia Agricola) - ... kg/ha (procese verbale societate) = ... kg/ha (productie realizata si neraportata) ;

- ... ha - suprafata recoltata ; ... lei - pretul mediu la kg potrivit Anuarului statistic al Romaniei.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art. 6 si art. 64 din OG NR. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata si art. 19, alin. (I) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a influentat baza de impunere aferenta impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentand productie realizata si neraportata la anul 2012.

In anul 2013

Referitor la productia realizata si neraportata la anul 2013 la grau si rapita: In anul 2013 societatea a cultivat:

- grau pe o suprafata de ...ha.Cantitatea recoltata de grau este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg.

- rapita pe o suprafata de ... ha.. Cantitatea recoltata de rapita la ha este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg.

Analizand productia realizata de catre societate la ha si anume ca:

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru grau de ... kg/ ha. cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate ;

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru rapita de ... kg/ ha, cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate, petenta a considerat ca urmare a efectuării controlului ca datele prezentate sunt eronate, fapt pentru care s-au solicitat informatii Directiei pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara prin Adresele nr. ..., cu privire la Societatea X SA Orastie.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P Hunedoara sub nr. ... productia medie raportata pe judet la anul 2013 la grau este de ... kg/ ha si la rapita este de ... kg/ ha.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, inregistrata la A.J.F.P Hunedoara – Inspectie Fiscala sub nr. ... productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria la anul 2013 este de ... kg/ ha la grau si de ...kg/ ha la rapita, valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anexei la Hotararea Consiliului Judetean Hunedoara pretul mediu in anul 2013, la grau este in suma de 0,56 lei/kg.

Pretul la rapita luat in calcul este in suma de 1 leu/kg.

Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie realizata si neraportata estimata la anul 2013 in suma totala de ... lei, determinata astfel:

Productie realizata si neraportata la anul 2013 la grau :

.....

Productia realizata si neraportata la anul 2013 la grau este de ... kg si la rapita de ... kg, fiind neexistenta in stoc, valoarea neinregistrata in evidenta contabila este de ... lei.

Avand in vedere incalcarea prevederilor art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata si art. 19, alin. (1), din Legea nr. 571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a influentat baza de impunere aferenta impozitului pe profit cu suma de ... lei reprezentand productie realizata si neraportata la anul 2013.

Organele fiscale concluzioneaza ca, avand in vedere incalcarea prevederilor art. 21 alin.(1), art. 21 alin.(4) lit.f), art. 24 alin.(1), alin. (11) lit. a), art. 19 alin. 1, din Legea nr. 571/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare, art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a stabilit impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei, astfel:

- impozit pe profit suplimentar stabilit la anul 2011 in suma de ... lei;
- impozit pe profit suplimentar stabilit la anul 2013 in suma de ... lei;
- impozit pe profit suplimentar stabilit la data de 30.06.2014 in suma de ... lei.

Pentru impozitul pe profit determinat suplimentar in suma de ... lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati in suma de ... lei.

II.2) Cu privire la T.V.A suplimentara:

In perioada verificata, societatea a desfasurat operatiuni impozabile cu cota standard de 24%, printre altele, si pentru vanzare cereale (grau, rapita si porumb) rezultat din productie proprie sau achizitionate de la diversi furnizori pana la luna mai 2011, din luna iunie 2011 societatea aplicand masurile simplificate potrivit art. 160

alin.(2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

a) *Cu privire la T.V.A aferenta achizitiilor de la persoane juridice*, la care societatea a inregistrat neconcordante prin Declaratia informativa 394" Declaratie privind achizitiile si livrarile la nivel national".

Potrivit evidentei contabile a Societatii X SA, a rezultat ca societatea a inregistrat in perioada 01.02.2011 - 30.06.2011 achizitii de la Societatea ...SRL Orastie in valoare totala de ... lei care au fost achitate prin banca, in suma de ... lei, iar diferenta in suma de ... lei prin casa cu chitante pana in 5.000 lei, T.V.A deductibila rezultata din aceste facturi, inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei.

Achizitiile de la aceasta societate au fost inregistrate in conturile de alte materiale consumabile (cont 6028) si ponderea cea mai mare pe imobilizari corporale in curs (cont 231).

Din verificarea bazei de date a ANAF au fost identificate neconcordante la achizitiile de bunuri si servicii de la S.C ... SRL Orastie, in suma de ... lei si TVA aferent in suma ... lei.

Din baza de date a ANAF s-a constatat ca S.C ... SRL Orastie ... desfasoara activitate de lucrari de constructii a cladirilor rezidentiale si nerezidentiale, cod CAEN 4120, este platitoare de TVA pe perioada 31.07.2009 - 01.08.2012, fiind inregistrata inactiva incepand cu data de 28.03.2014 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

In vederea verificarii realitatii si legalitatii livrarilor efectuate de catre S.C ... SRL s-a intocmit Solicitarea de control incrucisat nr. ..., prin care s-au stabilit urmatoarele obiective :

1. Verificarea existentei facturilor de prestari servicii si a documentelor justificative emise catre S.C ... SRL Orastie;

2. Verificarea realitatii si legalitatii livrarilor efectuate catre S.C ... SRL Orastie constand in existenta materialelor de constructii cuprinse in situatiile de lucrari anexa la facturi, existenta personalului specializat angajat pentru efectuarea acestor lucrari, a utilajelor utilizate in efectuarea acestor lucrari, etc.

3. Modul de incasare al acestor facturi;

4. Inregistrarea in evidenta contabila a acestor operatiuni;

5. Declararea la bugetul de stat a acestor operatiuni prin cuprinderea in Declaratia 300 privind "Decontul de taxa pe valoare adaugata" si in declaratia recapitulativa 394 Declaratie privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul national;

6. Identificarea tuturor tranzactiilor derulate intre S.C ... SRL Orastie a S.C X SRL Orastie.

Prin Procesul verbal de control incrucisat nr.... incheiat la S.C ...SRL s-au constatat urmatoarele :

- S.C ... SRL are relatii comerciale cu S.C X SRL Orastie pe perioada 01.02.2011 - 30.06.2011.

- Valoarea totala facturata de S.C ... SRL catre S.C X SRL Orastie este in suma de ... lei din care, valoarea prestarilor de servicii facturate este in suma totala de ... lei si valoarea marfii (samanta iarba) este in suma de ... lei.

- Pentru facturile de prestari servicii emise in valoare totala de ... lei societatea a prezentat in sustinere documente de achizitie materiale in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei pentru care societatea nu are intocmite bonuri de consum cu repartizarea pe lucrari si factura nr. ... emisa de ... de prestari servicii in constructii in valoare totala de ... lei, pentru care societatea nu a prezentat in sustinere situatii de lucrari sau alte documente justificative asa cum prevede art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991 pentru justificarea prestarii respective.

- De asemenea, situatiile de lucrari nu sunt insusite de catre prestator si beneficiar, acestea nefiind semnate de parti. Pentru factura nr. ... in valoare totala de ... lei, din care taxa pe valoare adaugata este in suma de ... lei, reprezentand samanta iarba, societatea nu a prezentat in sustinere documente de provenienta pentru samanta de iarba valorificata.

- Potrivit statelor de salarii pe perioada 01.02.2011 -30.06.2011 societatea are personal incadrat astfel :un sofer, un lacatus mecanic, un sudor, trei zidari si un zugrav .

- In ceea ce priveste incasarea facturilor, suma de ...lei a fost incasata prin contul bancar nr. ... deschis la Banca ..., iar diferenta in suma de ... lei este incasata in numerar cu chitante pana in 5.000 lei.

- In ceea ce priveste declararea la bugetul de stat a acestor operatiuni prin cuprinderea in Declaratia 300 privind "Decontul de taxa pe valoare adaugata"si in declaratia recapitulativa 394 Declaratie privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul national, s-a constatat ca societatea nu are depuse declaratiile pana la data inspectiei, in acest sens societatea fiind inregistrata inactiva incepand cu data de 28.03.2014 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Urmare a celor prezentate mai sus, organele fiscale au constatat ca S.C X SRL inregistreaza in evidenta contabila achizitii de la S.C ... SRL care nu reflecta operatiuni reale, furnizorul neputand prezenta in sustinere documente justificative de achizitie materiale pentru executarea lucrarilor si de intrare pentru samanta de iarba, asa cum prevede art. 6 din Legea contabilitatii nr .82/ 1991 pentru justificarea prestarilor de servicii respective.

Luand in considerare cele prezentate mai sus, se constata ca societatea verificata nu poate proba achizitia de la S.C ... SRL, iar prin inregistrarea in evidenta contabila a facturilor emise de catre aceasta, s- a diminuat obligatia de plata a TVA datorat de societate cu suma de ... lei.

b) Cu privire la taxa pe valoare adaugata aferenta productiei realizate si neraportate, care nu este inregistrata in evidenta contabila a societatii

In anul 2011 societatea a cultivat:

- Grau pe o suprafata de ... ha, suprafata de pe care s-a recoltat este de ... ha, diferenta de ... de ha de cultura a fost afectata de construirea autostrazii Deva -

Orastie. Cantitatea de grau recoltata este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg.

- Rapita pe o suprafata de ... ha, suprafata de pe care s-a recoltat este de ... ha, diferenta de ... de ha de cultura a fost afectata de construirea autostrazii Deva – Orastie. Cantitatea recoltata de rapita este de ... kg/ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg.

Din analiza productie realizate de catre societate la ha, rezulta urmatoarele:

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru grau de ... kg/ ha, cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate :

- la cantitatea raportata ca utilizata la insamantare pentru rapita de ... kg/ ha, cantitatea recoltata raportata este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate.

Organele de inspectie fiscala au considerat ca datele prezentate sunt eronate, fapt pentru care s-au solicitat informatii Directiei pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara prin Adresele nr...pentru perioada 2011, 2012, 2013, 30.06.2014 la S.C X SA Orastie, cu privire la urmatoarele aspecte:

- suprafata detinuta ;
- suprafata cultivata ;
- productia medie la hectar, obtinuta pentru culturile de cereale si plante tehnice (pe tipuri de culturi) ;

- productia medie la hectar realizata la nivelul judetului Hunedoara, in perioada comparabila la aceleasi culturi ;

- cantitatea de samanta necesara insamantarii la hectar pentru culturile de cereale si plante tehnice pe tipuri de culturi) ;

- randamentul la uleiul brut de rapita.

- productia medie la hectar, obtinuta pentru culturile de cereale (grau si rapita) pe valea Muresului de la limita judetului Hunedoara cu judetul Alba pana la Simeria.

Potrivit adreselor nr. ... emise de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, productia medie raportata pe judet la anul 2011 la grau este de ... kg/ha si la rapita este de ... kg/ha, iar productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba, pana la Simeria, in anul 2011 este de ... kg/ ha la grau si de ... kg/ ha la rapita, valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anuarului statistic al Romaniei pretul mediu la anul 2011, la grau este in suma de 0,88 lei/kg, iar la rapita este in suma de 1,21 lei/kg.

Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie realizata si neraportata la anul 2011 in suma totala de ... lei, determinata astfel:

Productie realizata si neraportata la anul 2011 la grau :

Productia realizata si neraportata, neexistenta in stoc la anul 2011, la grau si la rapita, neinregistrata in evidenta contabila este in suma totala de ... lei, reprezentand ... kg de grau si ... kg rapita.

Astfel, s-a stabilit taxa pe valoare adaugata de plata in sarcina societatii in suma de ... lei, avand in vedere prevederile art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii 82/1991. republicata, art. 128, alin. (1), art. 137 alin. (1) lit. a) si art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. (... lei x 24%)

La data de 07.12.2011 societatea a inregistrat Raportul de productie pentru ulei brut rapita, potrivit caruia din cantitatea de ... kg de seminte de rapita au rezultat ... kg ulei brut de rapita, rezultand un randament la productia de ulei de rapita de aproximativ 8,9%.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, randamentul la uleiul de rapita este de 48 - 52%.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a luat in calcul un randament de 33% fiind randamentul cel mai scazut prevazut in lucrari de specialitate pentru uleiul brut de rapita, rezultand o productie realizata si neraportata in cantitate de ... kg, neexistenta in stoc la data de 31.12.2011, in valoare de ... lei, calculata astfel :

Rezulta o productie realizata si neraportata in valoare de ... lei.

Productia realizata si neraportata la anul 2011 la uleiul brut de rapita, neinregistrata in evidenta contabila este in suma totala de ... lei, reprezentand ... kg ulei brut rapita, stabilindu-se taxa pe valoarea adaugata de plata in sarcina societatii in suma de 46.490 lei, avand in vedere prevederile art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, art. 128, alin. (1), art.137, alin. (1), lit .a) si art. 140, alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.(

In anul 2012 societatea a cultivat grau pe o suprafata de ... ha, suprafata de pe care s-a recoltat fiind de ... ha, diferenta de ... de ha de cultura a fost afectata de conditiile meteorologice, potrivit Procesului verbal de finalizare a recoltarii de grau nr. Cantitatea recoltata de grau este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei/kg..

Analizand productia realizata de catre societate la ha si anume ca din cantitatea raportata ca utilizata la insamantare de ... kg/ ha rezulta o cantitate recoltata raportata de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale insusite prin semnare de catre societate, organele fiscale au considerat ca datele prezentate sunt eronate, fapt pentru care au solicitat informatii Directiei pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara .

Potrivit adreselor nr. ... emise de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, productia medie raportata pe judet la anul 2012 la grau este de ... kg/ha, iar productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria la anul 2012 este de ... kg/ ha la grau, valoare luata in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anuarului statistic al Romaniei pretul mediu la anul 2012, la grau este de 0,91 lei/kg.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea are o producție realizată și neraportată la anul 2012, neexistentă în stoc la grau de ...kg, valoare ei fiind de ... lei,

Productia realizată și neraportată la anul 2012 la grau , neexistentă în stoc și neînregistrată în evidența contabilă este în suma totală de ... lei, reprezentând ... kg de grau, organele fiscale stabilind taxa pe valoare adăugată de plată în sarcina societății în suma de ... lei, având în vedere prevederile art. 6 și art. 64 din OG nr. 92/2003, republicată, art. 6 din Legea contabilității nr. 82/ 1991, republicată, art. 128, alin. (I), art. 137, alin. (I), lit. a) și art. 140, alin. (I) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare. (... lei x 24%)

În anul 2013 societatea a cultivat:

- grau pe o suprafață de ...ha, cantitatea recoltată de grau este de ... kg/ ha, valoarea acesteia înregistrată în evidența contabilă fiind în suma de ... lei, la pretul de ... lei / kg.

- rapita pe o suprafață de ... ha, cantitatea recoltată de rapita este de ... kg/ ha, valoarea acesteia înregistrată în evidența contabilă fiind în suma de ... lei, la pretul de ...lei / kg.

Analizând producția realizată de către societate la ha și anume ca :

- la cantitatea raportată ca utilizată la însămânțare pentru grau de ... kg/ ha, cantitatea recoltată raportată este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale înscrise prin semnare de către societate;

- la cantitatea raportată ca utilizată la însămânțare pentru rapita de ... kg/ ha, cantitatea recoltată raportată este de ... kg/ ha, potrivit proceselor verbale înscrise prin semnare de către societate, organele fiscale au solicitat informații Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Hunedoara .

Potrivit adreselor nr. ... emise de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Hunedoara, producția medie raportată pe județ de la anul 2013 la grau este de ... kg/ha și la rapita este de ... kg/ha, iar producția medie raportată la societățile din lunca Muresului de la limita cu județul Alba până la Simeria la anul 2013 este de ... kg/ ha la grau și de ...kg/ ha la rapita, valori luate în calcul la stabilirea producției neraportate de către societate, majoritatea terenurilor societății fiind situate în lunca Muresului.

Potrivit Anexei la Hotărârea Consiliului Județean Hunedoara pretul mediu la anul 2013, la grau este de 0, 56 lei/kg.

Pretul la rapita luat în calcul este în suma de 1 leu.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea are o producție realizată și neraportată estimată la anul 2013 în suma totală de ... lei, determinată astfel:

Productia realizată și neraportată la anul 2013 la grau și rapita, neexistentă în stoc și neînregistrată în evidența contabilă este în suma totală de ... lei, reprezentând ... kg de grau și ... kg rapita, ca urmare a efectuării controlului stabilindu-se taxa pe valoare adăugată de plată în sarcina societății în suma de ... lei, având în vedere

prevederile art. 6 si art. 64 din OG nr. 92/2003, republicata, art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, art. 128 alin. (I), art. 137 alin. (I) lit. a) si art. 140 alin. (I) din Legea 57I/ 2003, cu modificarile si completarile ulterioare.(... x 24%)

Ca urmare a inspectiei fiscale, pentru intreaga perioada verificata s-a stabilit TVA suplimentara in suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei - TVA rezultat din facturile de achizitie aparat foto NIKON, mobilier bucatarie Rebeca, hota Whirlpool, plita incorporabila Whirlpool, cuptor incorporabil Whirlpool, combina frigorifica Beko, masina de spalat rufe Beko si cada hidromasaj, achizitii care nu sunt utilizate in vederea realizarii de venituri impozabil (... lei x 24%);

- ... lei - TVA rezultat din facturile de achizitii de la S.C ... SRL care nu reflecta operatiuni reale, furnizorul neputand prezenta in sustinere documente justificative de achizitie materiale pentru executarea lucrarilor si de intrare pentru samanta de iarba, asa cum prevede art. 6 din Legea contabilitatii nr.82/ 1991 pentru justificarea prestarilor de servicii respective (... lei x 24%) ;

- ... lei -TVA aferent productiei realizate si neraportate la anii 2011, 2012 si 2013 la grau si rapita, neinregistrata in evidenta contabila.(... x 24%)

Pentru TVA determinat suplimentar in suma de ... lei au fost calculate majorari de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

b) Prin Decizia referitoare la obligatiile de plati accesorii nr.... emisa de Serviciul Fiscal Municipal Orastie, s-au stabilit accesorii in suma de ... lei aferente debitelor de natura impozitului pe profit si TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.... .

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum si actele normative in vigoare in perioada verificata, se retin urmatoarele:

Societatea X SA are sediul social in localitatea Orastie, ... judetul Hunedoara, inmatriculata la ORC Hunedoara sub nr. J20/... CUI ..., reprezentata prin administrator ...

Prin Decizia nr.... a D.G.R.F.P Timisoara s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X SA Hunedoara impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ...si a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ..., emise de A.J.F.P HUNEDOARA privind suma totala de ... lei reprezentand:

- impozit profit: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei,

pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Prin Decizia nr.... a D.G.R.F.P Timisoara s-a dispus suspendarea solutionarii contestatiei formulata de Societatea X SA Hunedoara impotriva Deciziei referitoare la

obligatiile de plati accesorii nr...., privind suma de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati aferente debitelor suplimentare de natura impozitului pe profit si TVA stabilite prin Decizia de impunere nr...., contestata si a carei solutionare a fost suspendata prin Decizia nr.... a D.G.R.F.P Timisoara pana la pronuntarea unei solutii definitive pe latura penala.

Prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... data in Dosar nr.... s-a dispus:

„1. Clasarea cauzei privind infractiunile prev.de art.9 alin.1 lit.b) si c) din Legea 241/2005.

2. Aplicarea unei sanctiuni administrative in suma de 100 lei numitului ”.

Impotriva solutiei de clasare A.J.F.P Hunedoara a formulat plangere, care a fost respinsa prin Ordonanta nr.... a Prim-Procurorului de pe langa Tribunalul Hunedoara.

Prin Incheierea penala nr.... a Tribunalului Hunedoara-Sectia penala, a fost respinsa plangerea A.J.F.P Hunedoara impotriva Ordonantei nr.... a Prim-Procurorului de pe langa Tribunalul Hunedoara, astfel ca solutia de clasare data prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... a ramas definitiva.

La data de Serviciul Juridic al A.J.F.P. Hunedoara, cu adresa nr înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr., a transmis Serviciului Soluționare Contestații în fotocopie aceste înscrisuri.

În considerarea dispozițiilor art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 coroborat cu pct. 10 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015 D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr. ...din ... a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Hunedoara să comunice dacă aceste soluții reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației, în caz afirmativ urmând a exprima și punctul de vedere în raport de soluția organelor penale.

Cu adresa nr. ... din Activitatea de inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara a comunicat că aceste soluții reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației, arătând că își menține propunerile inițiale.

Totodată, prin adresa petentei înregistrata la D.G.R.F.P Timisoara sub nr...., se solicita reluarea procedurii administrative privind solutionarea contestatiilor formulate de Societatea X SA impotriva Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. ... si Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr....

Constatand ca motivul care a determinat suspendarea solutionarii contestatiilor, pronuntata prin Deciziile nr. ... emise de D.G.R.F.P Timisoara, a incetat, D.G.R.F.P Timișoara va relua procedura de soluționare a acestora în condițiile legii.

A. Cu privire la contestatia formulata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr... si a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr., emise de A.J.F.P HUNEDOARA

Potrivit art.213 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 213. - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."

Astfel, potrivit art.85 si art.109 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

"Art. 85.- (1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.

Art.109 - (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art.107 alin.(4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale."

Astfel, din prevederile legale invocate reiese ca raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii deciziei de impunere, actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat, fiind anexa a acesteia.

Se retine ca impozitele, taxele si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc in urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanta si este susceptibila de a fi contestata, la baza acesteia stand constatarile din raportul de inspectie fiscala.

Astfel, titlul de creanta si actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creeaza o situatie juridica noua prin stabilirea obligatiilor fiscale in sarcina contribuabilului.**

De altfel, la art.206 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se prevede expres ca obiectul contestatiei il pot constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanta sau intr-un act administrativ fiscal.

Sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala reprezinta doar constatari ale organului de inspectie, care nu se pot concretiza in obligatii de plata opozabile contribuabilului si susceptibile a fi supuse executarii silita in caz de neplata in lipsa

unei decizii de impunere, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Totodată, conform Instrucțiunilor privind întocmirea și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală din Anexa nr.2 la O.P.A.N.A.F nr.1181/2007, privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală:

“CAP. 5- Discuția finală cu contribuabilul

1. Prezentarea sintezei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se vor consemna, în mod obligatoriu, numărul și data documentului prin care contribuabilul este înștiințat despre data, ora și locul de desfășurare a discuției finale.

În caz de refuz al contribuabilului de a se prezenta la discuția finală, acest fapt va fi menționat expres în raport.

De asemenea, se va prezenta o sinteză a punctului de vedere al contribuabilului pentru fiecare diferență de impozit, taxă, contribuție, care va fi anexată la Raportul de inspecție fiscală.

2. Concluzii asupra analizei punctului de vedere al contribuabilului

În acest capitol se va prezenta rezultatul analizei efectuate de echipa de inspecție fiscală față de punctul de vedere al contribuabilului. Argumentele organelor de inspecție fiscală vor fi prezentate pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție pentru care contribuabilul a prezentat punctul său de vedere.”

CAP. 7 - Anexe

Pentru fiecare impozit, taxă sau contribuție verificată, la Raportul de inspecție fiscală se vor anexa situații, tabele, copii de pe documente, note explicative, necesare susținerii constatărilor, fiind parte integrantă din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele sau situațiile se întocmesc ori de câte ori este necesară sintetizarea unui număr mai mare de documente sau operațiuni și în toate cazurile în care se prezintă și se susțin constatările din Raportul de inspecție fiscală.

Tabelele și situațiile anexate la Raportul de inspecție fiscală vor fi semnate de organele de inspecție fiscală și, pentru luare la cunoștință, de către reprezentantul societății.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din O.A.N.A.F. nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către societatea petentă și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., D.G.R.F.P Timișoara este legal investită cu soluționarea contestației formulată de petentă împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală, la baza emiterii acesteia stând Raportul de inspecție fiscală nr. F-HD ...

1) In ceea ce privește impozitul pe profit stabilit suplimentar, în cuantum de ... lei:

a) *Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturii nr.... emisă de SC ... SRL Orastie*

Organele de inspecție fiscală au considerat că și cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe profit, suma de ... lei reprezentând contravaloarea a ... kg samanta iarba din factura nr. ... emisă de SC ... SRL Orastie, motivat de faptul că, urmare a controlului încrucișat efectuat la furnizor, acesta nu a prezentat în susținere documentele de proveniență pentru samanta valorificată și nu are depuse declarații, fiind declarat inactiv începând cu data de 28.03.2014.

Prin contestație petenta susține că nu a fost niciodată notificată cu privire la existența unor neconcordanțe aferente declarațiilor depuse. De asemenea, precizează că legea contabilității stabilește responsabilitatea în sarcina furnizorilor și nu a beneficiarilor, întrucât conform art. 6 alin. 2 din Legea nr. 82/1991, republicată, 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 și ca urmare efectele fiscale ale acestor dispoziții se rasfrâng doar asupra furnizorului, nu și asupra cumpărătorului de bună credință.

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 21 alin.(4) lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 21 Cheltuieli

(1) Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare.

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

f) cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor; „

Sub aspect procedural, se constată incidente dispozițiile pct. 10.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014:

“10.4. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

Astfel, printre mijloacele de probă administrate în etapa de urmărire penală se află și Raportul de constatare tehnico-stiințifică întocmit de specialistul antifraudă din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, desemnat de procurorul de caz în baza Ordonanței nr.....Potrivit celor consemnate în acest Raport, cu privire la

deductibilitatea sumei de ... lei reprezentand contravaloarea a ... kg samanta iarba din factura nr. ... emisa de SC ... SRL Orastie:

„Referitor la achizitia de samanta iarba PERUM, conform facturii nr. ... emisa de SC ... SRL, precizez faptul ca furnizorul nu poate face dovada achizitiei de samanta iarba (neputand prezenta documente justificative conform art.6 din Legea 82/1991 rep.), astfel incat sa poata efectua livrarea.Cu atat mai mult, SC ... SRL nu a inregistrat in evidenta financiar-contabila factura mai-sus mentionata...si nu a depus la organele fiscale declaratiile obligatorii privind obligatiile de plata catre bugetul de stat...care sa cuprinda si achizitia, respectiv livrarea acestor seminte.[...]

...cheltuiala inregistrata in contul 6028 „Cheltuieli cu alte materiale consumabile” (suma de ... lei) este o cheltuiala nedeductibila la calculul profitului impozabil, deoarece nu are la baza o operatiune reala.”

Una din conditiile impuse de legea fiscala unei cheltuieli pentru ca aceasta sa fie deductibila, este de a fi efectuata în scopul realizării de venituri impozabile.Desi petenta sustine ca nu poarta raspunderea realitatii operatiunilor desfasurate de furnizorul sau, ea fiind raspunzatoare doar de reflectarea in evidenta contabila si fiscala proprie a tuturor tranzactiilor efectuate cu buna-credinta, nu se poate ignora faptul ca în motivarea contestației formulate, petenta nu a depus înscrisuri de natura mijloacelor de probă din care să rezulte destinatia pe care a avut-o cantitatea de samanta aprovizionata de la SC ... SRL, precum si veniturile impozabile obtinute ca urmare a posibilei utilizări a acesteia. Mai mult, neinregistrarea în evidenta contabila si fiscala a SC ... SRL a aprovizionarii si livrarii catre Societatea X SA a acestei marfi denota faptul ca , in ansamblul ei, aceasta operatiune nu este reala, aspect confirmat în etapa de urmărire penală, motiv pentru care cheltuiala in suma de ... lei nu poate fi considerata deductibila la calculul profitului impozabil.

Pe cale de consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa, potrivit art.216 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Cu privire la productia de cereale considerata de organele de inspectie fiscala realizata si neraportata, aferenta perioadei 01.01.2011-31.12.2013, in suma totala de ... lei

Organele fiscale au constatat ca, in perioada 2011-2013, productia de grau si rapita inregistrata si raportata de petenta este inferioară celei comunicate de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2011:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind de ... lei, la pretul de ... lei / kg.
- cantitatea de rapita recoltata este de ... kg/ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei /kg.

Potrivit adreselor nr. ... emise de D.A.D.R Hunedoara, productia medie raportata pe judet la anul 2011 la grau este de ... kg/ ha si la rapita este de ... kg/ha, iar productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul

Alba pana la Simeria este de ... kg/ ha la grau si de ... kg/ ha la rapita, valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului. Astfel, productia realizata si neraportata estimata la anul 2011 este de ... kg la grau si de ... kg la rapita, cu mentiunea ca aceasta cantitate nu exista in stoc, fiind neinregistrata in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita in suma de ... lei.

Pentru anul 2012:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ...kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind de ... lei, la pretul de ... lei / kg.

Potrivit adreselor nr. ... emise de D.A.D.R Hunedoara, productia medie raportata pe judet la anul 2012 la grau este de ... kg/ ha, iar productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ ha la grau ,valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Ca urmare a efectuarii inspectiei fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie de grau realizata si neraportata in anul 2012 de ... kg, neexistenta in stoc, valoare ei fiind de ... lei,

Pentru anul 2013:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ... kg/ ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind de ... lei, la pretul de ... lei / kg.

- cantitatea de rapita recoltata este de ... kg/ha, valoarea acesteia inregistrata in evidenta contabila fiind in suma de ... lei, la pretul de ... lei /kg.

Potrivit adreselor nr. ... emise de D.A.D.R Hunedoara, productia medie raportata pe judet la anul 2013 la grau este de ... kg/ ha si la rapita este de ...kg/ha, iar productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ha la grau si de ...kg/ha la rapita, valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului. Astfel, productia realizata si neraportata la anul 2013 la grau este de ... kg si la rapita de ... kg, fiind neexistenta in stoc, valoarea neinregistrata in evidenta contabila este de ... lei.

In concluzie, pentru perioada 2011-2013 s-a influentat baza de impunere aferenta impozitului pe profit cu suma totala de ... lei, reprezentand productie agricola realizata si neinregistrata in evidenta contabila.

Prin contestatie petenta sustine ca organele de control ar fi trebuit sa identifice cantitatile de cereale depozitate fara documente justificative sau vanzari ale unor cantitati care sa exceda cantitatilor inregistrate. In acest sens ,petenta supune atentiei faptul ca pentru perioada verificata (2011-2013) i se imputa neraportarea unei productii de ... kg cereale, adica ... tone de cereale, care ar putea fi transportate rutier cu ...de autotiruri.

Societatea contestatoare arata ca in toata perioada supusa inspectiei fiscale a facut obiectul mai multor controale (4 controale in anul 2011, 2 controale in anul 2012, 2 controale in anul 2013 si 4 controale in anul 2014) efectuate de agenti constatatori din cadrul Garzii Financiare, Directiei Regionale Antifrauda 5 Deva si

Directiei Agricole Hunedoara care au avut ca obiectiv verificarea stocurilor de cereale, si niciunul din cele 12 controale nu a identificat cantitati de cereale care sa nu fie inregistrate in evidentele contabile.

De asemenea, desi organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea nu se regaseste in niciuna din situatiile prevazute la art. 67 alin.2 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru a estima baza de impunere, acestea nu au respectat procedura prevazuta in O.P.A.N.A.F 3389/2011 prin prisma faptului ca, din constatarile lor asupra starii de fapt fiscale in care se afla contribuabilul, nu era niciun element care ar fi indreptatit organul de inspectie fiscala la utilizarea metodelor de stabilire prin estimare a veniturilor sau cheltuielilor.

In drept, prevederile legale care reglementeaza procedura de estimare a bazei de impunere din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

“Art. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă si mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situatia fiscală corectă.

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

a) în situatia prevăzută la [art. 83](#) alin. (4);

b) în situatiile în care organele de inspectie fiscală constată că evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate în cursul inspectiei fiscale sunt incorecte, incomplete, precum si în situatia în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscală.”

In explicitarea acestui articol, in Normele metodologice de aplicare se precizeaza:

“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 inspectie 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.”

Din textele de lege mentionate se desprinde concluzia ca organul de inspectie estimeaza baza impozabila folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă. De asemenea, situatiile in care se procedeaza la estimare sunt precizate in Normele metodologice de

aplicare a Codului de procedura fiscala, fara ca enumerarea sa fie limitativa, legiuitorul conferind insa un cadru orientativ asupra cazurilor in care intervine estimarea.

In stransa legatura cu modul in care se aplica estimarea bazei impozabile a unei creante bugetare sunt si prevederile O.P.A.N.A.F 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

“ART.1 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.

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.”

Potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala, la estimarea bazei impozabile pentru impozitul pe profit organele de inspectie nu au aplicat niciuna din metodele mentionate la art.2 din O.P.A.N.A.F 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, citate mai sus, estimarea realizandu-se exclusiv pe baza datelor privind productiile medii la hectar raportate de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, fara a fi avut in vedere si alte circumstante edificatoare.

In acest sens, cu titlu de exemplu, prezentam modul de stabilire a bazei impozabile pentru impozitul pe profit la nivelul anului 2011, prin „estimare”, acelasi procedeu fiind aplicat si pentru anii 2012 si 2013:

„Potrivit adresei nr... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, ... productia medie raportata pe judet la anul 2011 la grau este de ... kg/ ha si la rapita este de ... kg/ha.

Potrivit adresei nr. ... emisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, ... productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria, in anul 2011, este de ... kg/ ha la grau si de ... kg/ ha la rapita, valori luate in calcul la stabilirea productiei neraportate de catre societate, majoritatea terenurilor societatii fiind situate in lunca Muresului.

Potrivit Anuarului statistic al Romaniei pretul mediu la kg in anul 2011 este de 0,88 lei la grau, iar la rapita este de 1,21 lei.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a stabilit ca societatea are o productie realizata si neraportata la anul 2011 in suma totala de ... lei, .

Productia realizata si neraportata estimata la anul 2011 este de ... kg la grau si de ... kg la rapita, cu mentiunea ca aceasta cantitate nu exista in stoc, fiind neinregistrata in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita in suma de ... lei.”

In alta ordine de idei, referitor la aceasta speta, în considerarea dispozițiilor pct. 10.4 din O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, precitat, se constată că în etapa de urmărire penală au fost administrate mijloace de probă, ca Raportul de constatare tehnico-stiintifica intocmit de specialistul antifrauda din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara, desemnat de procurorul de caz in baza Ordonantei nr... Potrivit celor consemnate in acest Raport, cu privire la estimarea productiei agricole, se precizeaza:

„Intrucat, organele de control fiscal nu indica motivul si temeiul legal care a determinat estimarea acestei productii, si datorita faptului ca, in ceea ce priveste SC X SA nu exista niciun indiciu de fraudă sau evaziune fiscala, perioada pentru care se face estimarea productiei fiind controlata si monitorizata in sensul productiei si a stocurilor detinute, de catre organele de control ale:

- Directiei agricole Hunedoara;*
- Garzii Financiare Tulcea si Hunedoara;*
- Serviciului de Investigare Fraude din cadrul IPJ Hunedoara;*
- Directia de Control Antifrauda 5 Deva,*

negasindu-se cantitati de cereale care sa nu fie inregistrate in evidentele contabile (sau transporturi depistate in trafic, cu marfuri/produse ale SC X SA Orastie, care sa nu detina documente legale de provenienta a acestora...)..., productia realizata este cea inregistrata de catre societate in evidentele contabile.”

Se constată astfel că, estimarea efectuată de organele de inspectie fiscala consta, in fapt, intr-un sir de operatiuni aritmetice ale caror valori sunt preluate din raportari cu caracter statistic, publicatii de specialitate care au caracter informativ si nu pe baza evidentelor contabile si fiscale ale petentei.

In stabilirea prin estimare a unei baze de impunere trebuie luate in considerare toate circumstantele edificatoare, inclusiv productiile agricole realizate de alti agenti economici cu activitate similara, tinandu-se in sa cont de conditiile in care acestia au desfasurat activitatea agricola (organizare, functionare, detinere utilaje, instalatii,

tehnologii, suprafețe cultivate, soiuri de semințe, personal de specialitate, condiții de irigare etc) comparativ cu condițiile în care petenta și-a desfășurat activitatea.

Deasemenea, volumul de activitate poate fi estimat pe baza evidentei contribuabilului, **în condițiile în care se cunosc și costurile aferente bunurilor vandute**. Ori în speta supusa soluționării se constată că organul de inspecție nu a respectat această condiție, limitându-se doar la stabilirea unei cantități de cereale rezultată în urma operațiunilor aritmetice, fără a analiza modul în care au fost calculate aceste date, dacă **toti** agenții economici care desfășoară activități cu profil agricol în jud. Hunedoara au raportat la D.A.D.R. Hunedoara suprafețele de teren deținute și cultivate cu graud și rapita, producțiile medii estimate a fi obținute, producțiile efectiv obținute, precum și costurile aferente acestor producții.

Simpla apreciere a organului de inspecție fiscală că petenta nu s-a încadrat în ceea ce privește producția realizată într-o anumită valoare medie, care are caracter statistic și informativ, nu poate echivala cu reîncadrarea tranzacțiilor, la fel cum datele informative prezentate de o instituție publică sau care fac obiectul unor lucrări de specialitate nu pot constitui plafoane minime funcție de care să se ajusteze baza impozabilă pentru obligațiile fiscale de natură impozitului pe profit ale petentei.

Potrivit Adresei A.N.A.F nr.... privind Precizările date în aplicarea Circularii nr.807030/27.01.2012,

„Stabilirea prin estimare a bazelor de impunere se va efectua, strict în situațiile în care se constată îndeplinirea uneia din condițiile stabilite la art.67 din Codul de procedură fiscală și trebuie efectuată în mod rezonabil, folosind orice probă și mijloc de probă prevzute de lege.

.....
Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, iar stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora, motivând, pe baza de probe, că evidențele contabile ale contribuabilului controlat sunt incorecte sau incomplete.

În cazul stabilirii bazei de impunere prin estimare, respectiv prin estimarea producției agricole obținute, decizia de impunere trebuie să fie motivată, organul de inspecție aducând probe și făcând constatări în sensul că unitatea nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă și/sau fiscală.”

Astfel, având în vedere prevederile de mai sus, estimarea realizată de organele de inspecție fiscală, a producției agricole obținute de petenta, exclusiv pe baza datelor și informațiilor furnizate de D.A.D.R. Hunedoara privind producția medie obținută într-un an agricol sau pe baza datelor privind producțiile agricole realizate în aceeași perioadă de către alte societăți, cu același obiect de activitate, nu poate sta la baza stabilirii prin estimare a bazei de impunere.

Avand in vedere considerentele prezentate mai sus ,Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se află în imposibilitatea antamării fondului cauzei, sub aspectul analizării bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele fiscale nu mai subzistă, conform celor arătate anterior, starea de fapt stabilită inițial de organele fiscale nefiind probată de constatările organelor de urmărire penală.

În consecință, având în vedere prevederile art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„(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.

(3^1) 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.”,

se va desființa Decizia de impunere nr. ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ..., în ceea ce privește stabilirea unei baze impozabile suplimentare în suma totală de ... lei, reprezentând producție realizată și neraportată la grad și rapită în perioada 01.01.2011-31.12.2013, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

c) Cu privire la producția considerată de organele fiscale ca realizată și neraportată de ulei brut rapită în anul 2011 în suma de ... lei

In fapt, la data de 07.12.2011 societatea a înregistrat Raportul de producție pentru ulei brut rapită, potrivit căruia din cantitatea de 223.337 kg de semințe de rapită au rezultat 19.893 kg ulei brut de rapită, rezultând un randament la producția de ulei de rapită de aproximativ 8,9%.

Potrivit adresei nr. 40617/ 09.10.2014 emisă de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Hunedoara, randamentul la uleiul de rapită este de 48 - 52%.

Ca urmare a efectuării inspecției fiscale s-a luat în calcul un randament de 33% , fiind randamentul cel mai scăzut prevăzut în lucrări de specialitate pentru uleiul brut de rapită, rezultând o producție realizată și neraportată în cantitate de ... kg, neexistentă în stoc la data de 31.12.2011, în valoare de ... lei,

Organele fiscale au concluzionat că producția realizată și neraportată la anul 2011 la uleiul brut de rapită este de ... kg, valoarea neînregistrată în evidența contabilă fiind de ... lei.

Prin contestație petenta susține că, în ceea ce privește adresa nr. ... cu privire la uleiul de rapită, Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Hunedoara a revenit cu precizări, în urma solicitării petentei, și a precizat că „*conținutul de ulei în*

samanta de rapita fluctueaza in functie de soi sau hibrid si de conditiile pedoclimatice, fiind intre 39,4-52%, date luate din literatura de specialitate (catalog seminte).”, rezultând în opinia sa că randamentul la uleiul de rapita comunicat DGFP Hunedoara nu se refera la procentul de ulei care poate fi extras din semintele de rapita, ci la continutul procentual de ulei din semintele de rapita, acestea fiind doua notiuni distincte. De asemenea, procentul de ulei extras din semintele de rapita depinde de tipul de presare (la cald sau la rece) si de tipul de presa folosit, iar expertul agricol, analizand situatia concreta a materiei prime utilizate de societatea petenta, a altor conditii cat si tipul utilajului, a concluzionat ca este justificat randamentul inregistrat.

Randamentul de obtinere al uleiului este dependent de calitatea cerealelor presate, de puritatea acestora, de vechimea lor, de conditiile de depozitare, de tehnologia folosita pentru presare si de alti factori.

Tehnologia folosita de societatea petenta pentru obtinerea uleiului este presarea la rece, fapt dovedit cu documentele de provenienta a presei si din cartea tehnica a acesteia, iar randamentul maxim al presei folosite pentru semintele de rapita mentionat de producator pentru un utilaj nou si seminte de cea mai buna calitate este de 30-38%, procent care este diferit de cel comunicat de Directia Agricola, cat si de cel din lucrarile de specialitate utilizate de organele de inspectie fiscala la calculul asazisei productii "realizate si neraportate".

Petenta arata ca acest procent maxim indicat de producatorul presei de ulei nu a fost obtinut niciodata de aceasta, chiar si in situatia in care a presat seminte de calitate mult mai buna decat cele presate in anul 2011, cu atat mai putin nu ar fi putut obtine in anul 2011, din seminte de slaba calitate si cu un utilaj uzat fizic si moral, cu o vechime de peste 5 ani.

Analizand documentele existente la dosarul cauzei, se constată următoarele:

- Din cantitatea ...de ... kg de seminte de rapita supuse prelucrării de către petenta, au rezultat ... kg ulei brut de rapita, rezultand un randament la productia de ulei de rapita de 8,9071%.
- Din informatiile obtinute si prezentate atat de organele de inspectie fiscala, cat si de petenta, rezulta ca randamentul de obtinere al uleiului de rapita din seminte, prin diferite procedee tehnologice, se incadreaza intre 30% si 38%, functie de calitatea semintelor si performantele tehnice ale utilajelor.
- Modalitatea de stabilire a cantitatii suplimentare, considerata a fi fost realizata si neraportata, de ... kg ulei brut de rapita, in valoare de ... lei, este una simplista care nu are la baza informatii obtinute din evidentele contabile si fiscale ale petentei, ci s-a realizat doar pe baza unor operatiuni aritmetice cu date obtinute din literatura de specialitate.

In drept, sunt incidente prevederile art.55 si art.94 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, art.55 si art.94 :

“Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție 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;”

Norme metodologice:

“ 91.4. Stabilirea bazei de impunere, precum și a diferențelor de impozite, taxe și contribuții, în activitatea de inspecție fiscală, se face pe baza evidențelor contabile, fiscale sau a oricăror alte evidențe relevante pentru impunere ori folosindu-se metode de estimare în conformitate cu prevederile art. 65 din Codul de procedură fiscală.”

Se observa , din cele analizate, ca pentru a se încadra în niste limite rezonabile de apreciere, organele de inspectie fiscala ar fi trebuit sa ia în considerare toate datele specifice operatiunii de extragere a uleiului brut de rapita din seminte, respectiv:categoria de seminte folosite, calitatea, conditiile de depozitare, continutul de ulei în samanta de rapita, performantele tehnice ale echipamentelor tehnologice, si nu în ultimul rând constatările rezultate din expertiza tehnica întocmita de expertul agricol si prezentata de petenta în sustinerea contestatiei.

În lumina celor mai sus citate se reține ca, în situația în care organele de inspectie nu aveau capacitatea sau posibilitatea de a cuantifica toate datele referitoare la obținerea uleiului brut de rapita din seminte sau dacă concluziile prezentate în expertiza tehnica nu erau suficient de clare și obiective, exista posibilitatea legală a solicitării unor astfel de informații de la terți.

Pe baza considerentelor prezentate și în condițiile în care se constată că baza impozabilă a fost determinată pornind de la o stare de fapt documentată cu informații incomplete, organul de soluționare al contestației se află în imposibilitatea pronunțării asupra corectitudinii și legalității modului de determinare a cantității suplimentare de ... kg ulei brut de rapita, în valoare de ... lei, urmând a se face aplicatiunea art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„(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.”

desființându-se Decizia de impunere nr. ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ..., în ceea ce privește stabilirea unei baze

impozabile suplimentare în suma de ... lei , reprezentând producție realizată și neraportată la ulei brut de rapita la nivelul anului 2011, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

d) Cu privire la taxa de mediu în suma de ... lei

În fapt, în luna mai 2012 petenta a înregistrat în contul 635" Cheltuieli cu alte impozite și taxe" suma de ... lei, reprezentând în fapt „taxa de mediu” , aferentă la două autoturisme achiziționate intracomunitar.

Prin contestație petenta susține ca organele de inspecție fiscală, argumentează neacordarea dreptului de deducere a sumei de ... lei, ca urmare a faptului ca această taxă este o cheltuială atribuibilă achiziției bunurilor și care se include în costul de achiziție a acestora, situație în care organele fiscale aveau obligația de a corecta baza de impunere, acordând drept de deducere integrală prin înregistrarea pe cheltuielile cu amortizarea bunurilor de natura mijloacelor fixe.

În drept, sunt incidente prevederile pct. 51 alin. (1) din Secțiunea 8.1.1.1 din Ordinul nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene:

„ 51.- (1) Costul de achiziție al bunurilor cuprinde prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe (cu excepția acelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale), cheltuielile de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În costul de achiziție se includ, de asemenea, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile, atribuibile direct bunurilor respective.”

Asa după cum se poate observa din temeiul de drept citat, în costul de achiziție al bunurilor se includ, pe lângă prețul de cumpărare, taxele de import și alte taxe, precum și toate cheltuielile nerecuperabile care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor respective.

În categoria taxelor care fac parte din costul de achiziție legiuitorul introduce o excepție, și anume taxele pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale, din această categorie făcând parte și taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule.

Potrivit Legii nr. 9 din 6 ianuarie 2012 privind taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule,

„ ART. 4

(1) Obligația de plată a taxei intervine:

a) cu ocazia înscrierii în evidențele autorității competente, potrivit legii, a dobândirii dreptului de proprietate asupra unui autovehicul de către primul proprietar din România și atribuirea unui certificat de înmatriculare și a numărului de înmatriculare;”

Petenta a achizitionat doua autoturisme pentru care a achitat , in ..., taxa pentru emisiile poluante in suma de ... lei.Prin Hotararea nr.... a Tribunalului Hunedoara , pronuntata in dosar nr...., ramasa definitiva prin Decizia Curtii de Apel Alba Iulia nr...., se admite cererea petentei privind restituirea acestei sume, suma care i-a si fost restituita de catre Trezoreria Orastie in data de

Intrucat la data incheierii Raportului de Inspecție Fiscală, respectiv ..., taxa pentru emisiile poluante provenite de la autovehicule in suma de ... lei a fost recuperata , aceasta este considerata ca facand parte din categoria taxelor pe care persoana juridică le poate recupera de la autoritățile fiscale.Se constata astfel, ca organele de inspectie nu au tinut seama de toate evidentele contabile, fiscale sau oricare alte evidente relevante pentru impunere detinute de petenta, contrar prevederilor pct.91.4 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, valabile pana la 31.12.2015, motiv pentru care organul de solutionare se află în imposibilitatea verificării corectitudinii si legalitatii stabilirii sumei de ... lei ca si cheltuiala nedeductibila.

Pe cale de consecinta, se va face aplicatiunea art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„(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.

(3^1) 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.”,

urmand a se desființa Decizia de impunere nr. ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ..., în ceea ce privește stabilirea unei baze impozabile suplimentare în suma de ... lei , reprezentand taxa pentru emisiile poluante achitata in 2012 si restituita petentei in 2013, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță si cele precizate în prezenta decizie.

In ceea ce privește solutia ce urmează a fi pronuntata pentru capătul de cerere din contestatia formulata de petenta în ceea ce privește impozitul pe profit in suma de ... lei, stabilit prin Decizia de impunere nr. ..., facem precizarea ca, modul de calcul, declarare si plata al impozitului pe profit este trimestrial si cumulat, pe intregul an, conform prevederilor legale de mai jos din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu toate modificarile ulterioare:

„ ART. 19 Reguli generale

(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile

nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Norme:

“15. Pentru determinarea profitului impozabil contribuabilii sunt obligați să întocmească un registru de evidență fiscală, ținut în formă scrisă sau electronică, cu respectarea dispozițiilor Legii nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, referitoare la utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor. În registrul de evidență fiscală trebuie înscrise veniturile impozabile realizate de contribuabil, din orice sursă într-un an fiscal, potrivit art. 19 alin. (1) din Codul fiscal, cheltuielile efectuate în scopul realizării acestora, inclusiv cele reglementate prin acte normative în vigoare, potrivit art. 21 din Codul fiscal, precum și orice informație cuprinsă în declarația fiscală, obținută în urma unor prelucrări ale datelor furnizate de înregistrările contabile. Evidențierea veniturilor impozabile și a cheltuielilor aferente se efectuează pe natură economică, prin totalizarea acestora pe trimestru și/sau an fiscal.”

“ ART. 26 Pierderi fiscale

(1) Pierdere anuală, stabilită prin declarația de impozit pe profit, se recuperează din profiturile impozabile obținute în următorii 5 ani consecutivi. Recuperarea pierderilor se va efectua în ordinea înregistrării acestora, la fiecare termen de plată a impozitului pe profit, potrivit prevederilor legale în vigoare din anul înregistrării acestora.”

Se constată că, în anii fiscali 2011, 2012 și 2013 petenta a înregistrat pierdere, care a fost influențată de organele de inspecție fiscală cu sumele stabilite suplimentar ca urmare a verificărilor efectuate. Datorită modului de calcul al impozitului pe profit, D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent, în ale cărui atribuții nu intra calcularea și stabilirea de impozite și taxe în sarcina contribuabilului, urmează a pronunța o soluție de desființare pentru capatul de cerere privind impozitul pe profit în suma de ... lei, stabilit prin Decizia de impunere nr. ..., urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozit, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

2) Cu privire la modul de determinare, înregistrare și plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adăugată

a) Cu privire la înregistrarea în evidența contabilă a facturilor emise de SC ... SRL Orastie

În fapt, petenta a înregistrat în perioada 01.02.2011 - 30.06.2011 achiziții de la SC ... SRL Orastie în valoare totală de ... lei TVA deductibilă rezultată din aceste facturi, înregistrată în evidența contabilă fiind în suma de ... lei.

Din verificarea bazei de date a ANAF au fost identificate neconcordanțe la achizițiile de bunuri și servicii de la SC ... SRL Orastie, în suma de 799.000 lei și

TVA aferent in suma de 191.760 lei, motiv pentru care s-a efectuat un control incrucisat la acest furnizor, in urma caruia au rezultat urmatoarele:

- societatea furnizoare este platitoare de TVA pe perioada 31.07.2009 - 01.08.2012;

- pentru facturile de prestari servicii emise in valoare totala de ... lei societatea a prezentat in sustinere documente de achizitie materiale in valoare totala de ... lei, din care TVA in suma de ... lei pentru care societatea nu are intocmite bonuri de consum cu repartizarea pe lucrari si factura nr. ... emisa de ... de prestari servicii in constructii in valoare totala de ... lei, pentru care societatea nu a prezentat in sustinere situatii de lucrari sau alte documente justificative;

- situatiile de lucrari nu sunt insusite de catre prestator si beneficiar, acestea nefiind semnate de parti. Pentru factura nr. ... in valoare totala de ... lei, din care taxa pe valoare adaugata este in suma de ... lei, reprezentand samanta iarba, societatea nu a prezentat in sustinere documente de provenienta pentru samanta de iarba valorificata.

- potrivit statelor de salarii pe perioada 01.02.2011 -30.06.2011 societatea are personal incadrat astfel :un sofer, un lacatus mecanic, un sudor, trei zidari si un zugrav .

- in ceea ce priveste declararea la bugetul de stat a acestor operatiuni prin cuprinderea in Declaratia 300 privind "Decontul de taxa pe valoare adaugata"si in declaratia recapitulativa 394 Declaratie privind livrarile/achizitiile efectuate pe teritoriul national, s-a constatat ca societatea nu are depuse declaratiile pana la data inspectiei, in acest sens societatea fiind inregistrata inactiva incepand cu data de 28.03.2014 ca urmare a neindeplinirii obligatiilor declarative.

Organele fiscale au constatat ca SC X SRL inregistreaza in evidenta contabila achizitii de la SC ... SRL care nu reflecta operatiuni reale, furnizorul nedeținând documente justificative de achizitie materiale pentru executarea lucrarilor si de intrare pentru samanta de iarba, astfel ca petenta nu poate proba achizitia de la SC ... SRL, iar prin inregistrarea in evidenta contabila a facturilor emise de catre aceasta, s- a diminuat obligatia de plata a TVA datorat de societate cu suma de ... lei.

Prin contestatie petenta sustine urmatoarele:

- nedeclararea, de catre SC ... SRL, a livrarilor si achizitiilor efectuate, nu-i poate fi imputabila, intrucat aceasta nu avea posibilitatea legala si/sau obligatia sa efectueze control asupra modului in care partenerul de tranzactii isi indeplineste obligatiile declarative, neexistand nicio prevedere legala in acest sens.

- faptul ca furnizorul efectueaza livrari de bunuri fara a putea proba achizitia marfurilor sau nu au intocmit: „*bonurile de consum cu repartizarea pe lucrari*” , nu poate fi imputabila societatii, intrucat nu exista nicio prevedere legala care sa oblige sau sa dea beneficiarului dreptul a solicita societatii furnizoare de bunuri, documentele de provenienta a acestora sau sa verifice modul in care acestia isi conduc evidenta contabila, ori indeplinesc obligatiile declarative.

- organul fiscal competent avea obligatia notificarii SC X SA, cu privire la neconcordantele sau erorile din declaratiile 394 depuse de aceasta, fapt care nu s-a intamplat niciodata.

- in timpul efectuării lucrărilor de renovare la imobilele construcții în cauză, mai precis în luna aprilie 2011, SC ... SRL a fost surprinsă și sancționată cu amendă contravențională de către agenți constatați din cadrul ITM Hunedoara, pentru că a primit la lucru persoane cu care nu avea încheiate contracte individuale de muncă, astfel că apar ca aberante concluziile organelor de inspecție fiscală în sensul că aceste lucrări sunt nereale, cătă vreme organele de control ale statului au constatat și inserat într-un act de control că aceste lucrări erau în desfășurare.

- din concluziile raportului de expertiză tehnică extrajudiciară în construcții rezultă că *"lucrările de renovare efectuate sunt evidente, în comparație cu elemente de construcție similare nerenovate, aflate în imediată apropiere, și pot fi constatate prin simplă observare"*.

- pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, este necesară respectarea condițiilor prevăzute la art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, referitoare la deținerea unei facturi care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5).

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și prin prisma susținerilor partilor, organul de soluționare constată:

- organele de inspecție fiscală nu prezintă pe larg în Raportul de inspecție fiscală natura prestatărilor de servicii facturate către petenta de SC ... SRL, respectiv: lucrările efectuate, contractele care acopera aceste lucrări, dacă există sau nu deze de lucrări însușite de ambele părți, dacă a fost sau nu efectuată recepția lucrărilor executate, destinația și utilitatea acestora, dacă sunt sau nu utilizate în folosul desfășurării de operațiuni taxabile;

- analiza organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește realitatea tranzacțiilor desfășurate de petenta cu SC ... SRL se referă, în principal, la comportamentul fiscal al furnizorului petentei, la documentele contabile și fiscale întocmite de acesta în etapa anterioară desfășurării relațiilor contractuale cu SC X SA, fără a avea în vedere scopul acestor relații în folosul petentei și fără a ține seama de comportamentul fiscal al acesteia;

- deductibilitatea TVA constituie regula generală, fiind un drept al contribuabilului persoană impozabilă, iar nedeductibilitatea este excepția de la regula, care trebuie aplicată numai sub strictă interpretare a textului de lege și doar atunci când legea distinge în acest sens;

- D.G.R.F.P. Timișoara, cu adresa nr. ..., a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Hunedoara completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației cu precizări privind soluționarea contestației în raport de soluția organelor penale, răspunsul fiind menținerea punctului de vedere din Referatul transmis organului de soluționare cu adresa nr....

Dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată este reglementat de art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil la nivelul anului 2011, fiind condiționat de justificarea achizițiilor cu documente și utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Totodata, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, este necesara respectarea conditiilor prevazute la art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la detinerea unei facturi care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5).

“ ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(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](#);

ART. 155 Facturarea

(5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată diferă de data emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), ale reprezentantului fiscal;

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală ale beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă;

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la [art. 153](#) ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum și particularitățile prevăzute la [art. 125¹](#) alin. (3) în definirea bunurilor, în cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor și serviciilor sau, după caz, avansurile facturate, pentru fiecare cotă, scutire sau operațiune netaxabilă, prețul unitar, exclusiv taxa, precum și rabaturile, remizele, risturnele și alte reduceri de preț;

j) indicarea cotei de taxă aplicate și a sumei taxei colectate, exprimate în lei, în funcție de cotele taxei;

k) în cazul în care nu se datorează taxa, trimiterea la dispozițiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva 112 sau orice altă mențiune din care să rezulte că livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversă;

l) în cazul în care se aplică regimul special pentru agențiile de turism, trimiterea la [art. 152¹](#), la art. 306 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat regimul special;

m) dacă se aplică unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, trimiterea la [art. 152²](#), la art. 313, 326 ori 333 din Directiva 112 sau orice altă referință care să indice faptul că a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci când se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeași operațiune.”

În cauza dedusă judecării s-a avut în vedere și jurisprudența Curții Europene de Justiție care este direct aplicabilă în sistemul român de drept așa cum de altfel și Curtea Constituțională a României a reținut în Decizia nr. 81/1994 și Decizia 136/1994 că „interpretarea instanței de contencios european în virtutea principiului subsidiarității ... impunându-se și față de instanța de contencios constituțional național”; spre exemplificare Cauza C-80/11 și C-142/11 din 21.06.2012, din al cărui cuprins cităm:

„Directiva 2006/112 trebuie interpretată în sensul că se opun unei practici naționale în temeiul căreia autoritatea fiscală refuză unei persoane impozabile dreptul de a deduce din valoarea TVA-ului pe care îl datorează valoarea taxei datorate sau achitate pentru serviciile care i-au fost furnizate pentru motivul că emitentul facturii aferente acestor servicii sau unul dintre prestatorii săi a săvârșit nereguli, fără ca această autoritate să dovedească, având în vedere elemente obiective, că persoana impozabilă respectivă stia sau ar fi trebuit să stie că operațiunea invocată pentru a justifica dreptul de deducere era implicată într-o fraudă săvârșită de emitentul menționat sau de un alt operator care intervine în amonte în lanțul de prestații.”.

Printre mijloacele de probă administrate în etapa de urmărire penală și de care organele de inspecție fiscală au făcut abstracție la formularea propunerilor în etapa de reluare a procedurii de soluționare a contestației, se află și Raportul de constatare tehnico-stiințifică întocmit de specialistul antifrauda din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, desemnat de procurorul de caz în baza Ordonanței nr... dinPotrivit celor consemnate în acest Raport, cu privire la deductibilitatea sumei de ... lei reprezentând contravaloarea TVA dedusă de pe facturile emise de SC ... SRL Orastie, se constată:

„ SC ... SRL nu a depus declarațiile obligatorii la organele fiscale...respectiv Declarațiile D300 și D394 în termenul legal (nedeclararea la termenul stabilit prin lege este o faptă de natură contravențională)aceste declarații fiind depuse toate la organul fiscal, pentru perioada precedentă, în data de 24.11.2014, cuprinzând toate operațiunile efectuate.Mentionăm faptul că facturile emise de către SC ... SRL către

SC X SA au fost inregistrate in evidenta financiar-contabila a societatii, iar la momentul intocmirii prezentului raport de constatare, sunt depuse si declaratiile privind obligatiile de plata catre bugetul de stat, inlaturandu-se astfel consecinta fiscala.

Ca urmare a analizei documentelor ce compun dosarul penal, consideram ca operatiunile de prestari servicii (reparatii, modernizare, renovare) efectuate la SC X SA au fost operatiuni reale, au fost efectiv prestate (exista contracte de prestari servicii, pentru fiecare lucrare in parte, devize de lucrari insusite de ambele parti contractante-prin semnatura si stampila, facturi emise de societatea prestatoare...declaratiile martorilor, inclusiv a inspectorului ITM...), in concluzie SC X SA isi poate exercita dreptul de deducere pentru TVA in suma de ... lei...”

Avand in vedere considerentele prezentate mai sus ,Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se află în imposibilitatea antamării fondului cauzei, sub aspectul analizării bazei impozabile suplimentare stabilită de organele de inspecție fiscală, în sumă de ... lei, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele fiscale nu mai subzistă, conform celor arătate anterior, starea de fapt stabilită inițial de organele fiscale nefiind probată de constatările organelor de urmărire penală.

Pe cale de consecință, se va face aplicatiunea art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„(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.

(3^1) 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.”,

urmand a se desființa Decizia de impunere nr. F-HD ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală F..., in ceea ce priveste stabilirea unei baze impozabile suplimentare in suma de ... lei , reprezentand TVA aferenta facturilor emise de SC ... SRL pentru care petenta si-a exercitat dreptul de deducere, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță si cele precizate în prezenta decizie, ținând seama de constatările efectuate în etapa procesual penală în care au fost administrate mijloace de probă în condițiile legii.

In ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand TVA dedusa de SC XSA aferenta facturii nr.... emisa de SC ... SRL reprezentand achizitie de seminte iarba PERUM, in speta sunt incidente prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal:

“ ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei

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

a) operațiuni taxabile;”

Prin Raportul de constatare tehnico-stiintifica intocmit de specialistul antifrauda din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara, desemnat de procurorul de caz in baza Ordonantei nr...., cu privire la deductibilitatea sumei de ... lei reprezentand TVA dedusa din factura nr. ... emisa de SC ... SRL Orastie, reprezentand contravaloarea ... kg samanta iarba, se mentioneaza:

„ Referitor la achizitia de samanta iarba PERUM, conform facturii nr. ... emisa de SC ... SRL, precizez faptul ca furnizorul nu poate face dovada achizitiei de samanta iarba (neputand prezenta documente justificative conform art.6 din Legea 82/1991 rep.), astfel incat sa poata efectua livrarea.Cu atat mai mult, SC ... SRL nu a inregistrat in evidenta financiar-contabila factura mai-sus mentionata...si nu a depus la organele fiscale declaratiile obligatorii privind obligatiile de plata catre bugetul de stat...care sa cuprinda si achizitia, respectiv livrarea acestor seminte.Astfel, nu a intervenit exigibilitateaTVA, conform art.145 alin.(1) din Legea 571/2003 rep., ca atare nu au fost indeplinite nici conditiile de exercitare a dreptului de deducere, conform art.146 din Legea 571/2003 rep.privind Codul fiscal.”

Intrucat in speta nu a intervenit exigibilitatea TVA in suma de ... lei, prin neinregistrarea si nedeclararea corespunzatoare a acestei sume de catre furnizorul petentei, conform art.134 si art.134¹ din Codul fiscal care prevad:

„ ART. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

ART. 134¹ Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor...”

coroborat cu prevederile art.145 alin.(1) mai sus citat, rezulta ca SC X SA nu isi poate exercita dreptul de deducere pentru suma de ... lei. Desi petenta sustine ca nu poarta raspunderea realitatii operatiunilor desfasurate de furnizorul sau, ea fiind raspunzatoare doar de reflectarea in evidenta contabila si fiscala proprie a tuturor tranzactiilor efectuate cu buna-credinta, nu se poate ignora faptul ca nu se face vorbire in contestatie de destinatia pe care a avut-o cantitatea de samanta aprovizionata de la SC ... SRL, nefiind respectate prevederile legale referitoare la destinatia achizitiilor pentru care se deduce taxa, respectiv utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Pe cale de consecinta, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza sa fie respinsa , potrivit art.216 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Cu privire la taxa pe valoarea adaugata in suma de ... lei aferenta productiei realizate si neraportate in suma totala de ... lei

Organele de inspectie fiscala, potrivit celor inscrise in Raportul de inspectie fiscala contestat ,au considerat ca datele prezentate de societatea petenta cu privire la productia de grau, rapita si ulei brut de rapita, sunt eronate si au stabilit suplimentar productie realizata si neraportata in suma de ... lei, la care au calculat taxa pe valoarea adaugata suplimentar de plata in suma de ... lei. Motivele pentru care au determinat baza suplimentara de impunere in suma de ... lei sunt prezentate pe larg la punctul 1) ***In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar***, reluandu-le doar succint:

In perioada 2011-2013, productia de grau si rapita inregistrata si raportata de petenta este sub cea comunicata de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara, dupa cum urmeaza:

Pentru anul 2011:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ... kg/ ha, productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ ha , productia realizata si neraportata estimata la anul 2011 este de ... kg;

- cantitatea de rapita recoltata este de ... kg/ha, productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ ha, productia realizata si neraportata estimata la anul 2011 este de ... kg ;

- in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita neinregistrata este in suma de ... lei.

Pentru anul 2012:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ...kg/ ha, productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ ha, productia realizata si neraportata estimata la anul 2012 este de kg;

- in evidenta contabila valoarea productiei de grau neinregistrata este in suma de ... lei.

Pentru anul 2013:

- cantitatea de grau recoltata la hectar este de ... kg/ ha, productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ... kg/ha, productia realizata si neraportata estimata la anul 2013 este de ... kg;

- cantitatea de rapita recoltata este de ... kg/ha productia medie raportata la societatile din lunca Muresului de la limita cu judetul Alba pana la Simeria este de ...kg/ ha, productia realizata si neraportata estimata la anul 2013 este de ... kg;

- in evidenta contabila valoarea productiei de grau si rapita neinregistrata este in suma de ... lei.

Baza de impunere privind impozitul pe profit a fost majorata la anul 2011 cu suma de ... lei, reprezentand productie realizata si neraportata la uleiul de rapita brut, organele de inspectie fiscala motivand ca s-a luat in calcul un randament de 33% fiind randamentul cel mai scazut prevazut in lucrari de specialitate pentru uleiul brut de

rapita, rezultand o productie realizata si neraportata in cantitate ... kg, neexistenta in stoc la data de 31.12.2011, in valoare ... lei.

In opinia petentei, se incalca prevederile legale prin interpretari eronate a textelor de lege, stabilindu-se o baza de impunere pentru o asa-zisa productie neraportata la culturile de grau si rapita de ... kg (utilizand media productiilor la hectar transmise de Directia Agricola a judetului Hunedoara) si o productie neraportata la productia de ulei de rapita de ... kg, determinata in baza unui randament preluat dintr-o lucrare de specialitate.

Faptul ca productia obtinuta de societate este diferita de productia medie calculata/transmisa de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala Hunedoara nu poate conduce in mod automat la o estimare si la stabilirea unui venit suplimentar, intrucat datele transmise de aceasta institutie sunt informatii statistice abstracte si nu conditii obligatorii pentru toti agentii economici, iar in lipsa unui text de lege care sa dispuna in mod imperativ in acest sens, aplicarea acestei metode de estimare este nelegala .

Chiar si in situatia in care ar fi realizat asa- zisa productie de cereale, petenta considera ca la vanzarea acestora (respectiv a cantitatii de ... kg) ar fi fost aplicabile dispozitiile art. 160 alin.2 lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, referitoare la aplicarea taxarii inverse la livrarea de cereale si plante tehnice care figureaza in nomenclatura combinata stabilita prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifara si statistica si Tariful vamal comun.

De altfel, din istoricul relatiilor comerciale ale societatii rezulta ca a vandut cereale doar unor societati comerciale inregistrate in scopuri de TVA, imprejurari fata de care considera ca retinerea in sarcina sa a taxei pe valoarea adaugata aferenta vanzarii productiei "realizate si neraportate" este netemeinica si nelegala.

In considerentele prezentate pe larg la punctul 1) ***In ceea ce priveste impozitul pe profit stabilit suplimentar*** , organul de solutionare a concluzionat ca estimarea facuta de organele de inspectie fiscala, a productiei agricole realizate de petenta, exclusiv pe baza datelor si informatiilor furnizate de D.A.D.R Hunedoara privind productia medie obtinuta intr-un an agricol sau pe baza datelor privind productiile agricole realizate in aceeasi perioada de catre alte societati, cu acelasi obiect de activitate, nu poate sta la baza stabilirii, prin estimare, a bazei de impunere, este nejustificata si fara temei legal, avand in vedere nerespectarea de catre organele fiscale a prevederilor art.67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care reglementeaza procedura de estimare a bazei de impunere, a O.P.A.N.A.F 3.389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, precum si a Adresei A.N.A.F nr.807354/29.07.2014 privind Precizarile date in aplicarea Circularei nr.807030/27.01.2012 privind stabilirea prin estimare a bazelor de impunere.

Mai mult, prin Raportul de constatare tehnico-stiintifica intocmit de specialistul antifrauda din cadrul Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara, desemnat de procurorul de caz in baza Ordonantei nr...., cu privire la estimarea productiei agricole, se precizeaza:

„Intrucat, organele de control fiscal nu indica motivul si temeiul legal care a determinat estimarea acestei productii, si datorita faptului ca, in ceea ce priveste SC X SA nu exista niciun indiciu de fraudă sau evaziune fiscala, perioada pentru care se face estimarea productiei fiind controlata si monitorizata in sensul productiei si a stocurilor detinute, de catre organele de control ale:

- Directiei agricole Hunedoara;*
- Garzii Financiare Tulcea si Hunedoara;*
- Serviciului de Investigare Fraude din cadrul IPJ Hunedoara;*
- Directia de Control Antifrauda 5 Deva,*

negasindu-se cantitati de cereale care sa nu fie inregistrate in evidentele contabile (sau transporturi depistate in trafic, cu marfuri/produse ale SC X SA Orastie, care sa nu detina documente legale de provenienta a acestora...)..., productia realizata este cea inregistrata de catre societate in evidentele contabile.”

Pe cale de consecinta, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu a antamat fondul cauzei referitor la baza impozabilă suplimentară stabilită de organele de inspecție fiscală, în suma de ... lei, în condițiile în care starea de fapt constatată de organele fiscale si stabilită inițial nu a fost confirmată de constatările organelor de urmărire penală ale căror soluții au fost menținute definitiv de instanța penală.

Avand in vedere cele prezentate, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara nu se va pronunța nici asupra legalității stabilirii sumei de ... lei cu titlu de TVA suplimentară, făcându-se aplicatiunea art. 216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizează:

„(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.

(3^1) 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.”,

urmand a se desființa parțial Decizia de impunere nr. ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, în baza raportului de inspecție fiscală ..., în ceea ce privește suma de ... lei reprezentand TVA aferenta unei bazei suplimentare în suma de ... lei, determinata ca urmare a estimării productiei agricole obtinuta de petenta in intervalul 2011-2013, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin alte persoane decât cele care au încheiat actul de control contestat, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță si cele precizate în prezenta decizie.

c) Cu privire la suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar prin Decizia de impunere nr. ...

Prin contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere nr. F-HD ..., privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, emisă de către Activitatea de Inspecție Fiscală, petenta contesta suma de ... lei reprezentand TVA stabilita suplimentar ca urmare a inspectiei fiscale.

In motivatia prezentata, petenta aduce argumente si sustineri doar referitor la suma totala de ... lei, diferenta de ... lei nefiind argumentata.

In drept, OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„ Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării. ”

De asemenea, prin OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în aplicarea prevederilor art.206 se precizeaza:

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

Din textele de lege mai sus citate se retine ca, în argumentarea sumelor contestate, petenta trebuie sa-si prezinte motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste aceste sume, organul de solutionare neputandu-se substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care contesta actul administrativ fiscal respectiv si solutionand contestatia doar in limitele sesizarii.

Pe cale de consecinta, intrucat in ceea ce priveste suma de ...lei petenta nu aduce nicio motivatie în fapt si în drept, se va face aplicatiunea 216 alin.(1) din O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, contestatia urmand sa fie respinsa pentru acest capat de cerere.

Având în vedere că, în conformitate cu pct. a) și b) din prezenta, Decizia de impunere nr. F-HD nr. ... privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală a fost desființată, în condițiile în care organul de soluționare a contestației este în imposibilitatea fracționării obligației fiscale pronunțându-se asupra unei părți din suma reprezentând TVA, starea de fapt analizată la pct. a), b), și c) influențând masa impozabilă, se va desființa Decizia de impunere F-HD nr. 489/24.11.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția

fiscală emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Hunedoara, urmând ca organele de inspecție fiscală să reanalizeze situația de fapt fiscală ținând cont de considerentele precizate în conținutul deciziei de soluționare pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, diferențele de TVA pentru care s-a dispus desființarea.

d) Cu privire la accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe profit in suma de ... lei si accesoriile in suma de ... lei aferente TVA in suma de ... lei

Referitor la majorările de întârziere și penalitățile de întârziere în suma totală de ... lei aferente impozitului pe profit și taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. ..., contestată integral, se reține că stabilirea de majorări de întârziere și penalități de întârziere în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece pentru debitul de natura impozitului pe profit în suma de ..61 lei și a taxei pe valoarea adăugată în suma de ... lei, stabilite în sarcina petentei, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ... a fost desființată, și pentru accesoriile în suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere și penalități aferente impozitului pe profit, respectiv ... lei reprezentând majorări de întârziere și penalități aferente TVA, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. F-HD ... va fi desființată.

B. Cu privire la contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plăți accesorii nr...., privind suma de ... lei reprezentând dobânzi și penalități aferente debitelor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr.F....

In fapt, prin Decizia referitoare la obligațiile de plăți accesorii nr.... emisă de Serviciul Fiscal Municipal Orastie, s-au stabilit accesorii în suma de ... lei aferente debitelor de natura impozitului pe profit și TVA stabilite prin Decizia de impunere nr.... Prin Decizia nr. ... a D.G.R.F.P Timisoara, s-a suspendat soluționarea contestației formulată de SC X SA împotriva Deciziei referitoare la obligațiile de plăți accesorii nr...., până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală în Dosar nr.... aflat pe rolul Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara, procedură administrativă urmând a fi reluată în condițiile legii.

Prin Ordonanța Parchetului de pe lângă Tribunalul Hunedoara din data de ... s-a dispus:

„1. Clasarea cauzei privind infracțiunile prev.de art.9 alin.1 lit.b) și c) din Legea 241/2005.

2. Aplicarea unei sancțiuni administrative în suma de 100 lei numitului...”

Împotriva soluției de clasare A.J.F.P Hunedoara a formulat plângere, care a fost respinsă prin Ordonanța nr.... a Prim-Procurorului de pe lângă Tribunalul Hunedoara.

Prin Incheierea penala nr.... a Tribunalului Hunedoara-Sectia penala, a fost respinsa plangerea A.J.F.P Hunedoara impotriva Ordonantei nr.... a Prim-Procurorului de pe langa Tribunalul Hunedoara, astfel ca solutia de clasare data prin Ordonanta Parchetului de pe langa Tribunalul Hunedoara din data de ... a ramas definitiva.

La data de ..., Serviciul Juridic al A.J.F.P. Hunedoara, cu adresa nr.... inregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..., a transmis Serviciului Soluționare Contestații în fotocopie aceste înscrisuri.

În considerarea dispozițiilor art. 277 alin. 3 din Legea nr. 207/2015 coroborat cu pct. 10 din O.P.A.N.A.F nr. 3741/2015, D.G.R.F.P. Timișoara cu adresa nr.... a solicitat Activității de Inspecție Fiscală Hunedoara să comunice dacă aceste soluții reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației, în caz afirmativ urmând a exprima și punctul de vedere în raport de soluția organelor penale.

Cu adresa nr...., inregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr. ..., Activitatea de inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. Hunedoara a comunicat că aceste soluții reprezintă motivul de încetare a suspendării soluționării contestației, arătând că își menține propunerile inițiale.

Prin adresa inaintata de petenta si inregistrata la D.G.R.F.P Timisoara sub nr...., se solicita reluarea procedurii administrative privind solutionarea contestatiei formulate de Societatea X SA impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr.....

Constatand ca motivul care a determinat suspendarea solutionarii contestatiei, pronuntata prin Decizia nr. ... emisa de D.G.R.F.P Timisoara, a incetat, D.G.R.F.P Timisoara, prin Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa reia procedura de solutionare.

Prin contestatia formulata petenta solicita anularea partiala a Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr...., respectiv pentru suma de 30.342 lei , formata din:

- ... lei reprezentand dobanda individualizata prin Decizia de impunere nr.F-...;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere individualizata prin Decizia de impunere nr.F...;
- ... lei reprezentand dobanda individualizata prin Decizia de impunere nr.F-HD ...;
- ... lei reprezentand penalitati de intarziere individualizata prin Decizia de impunere nr....

In fapt, petenta isi motiveaza aceste solicitari prin aceea ca, potrivit Deciziei nr.... a Curtii de Apel Alba Iulia, definitiva, s-a suspendat executarea Deciziei de impunere nr.... emisa de AJFP Hunedoara si a efectelor acesteia.

Prin solutionarea contestatiei formulata de petenta impotriva Deciziei de impunere nr...., prezentata si motivata pe larg la punctul A din prezenta, organul de solutionare va pronunta o solutie de desfiintare in ceea ce priveste suma totala contestata de ... reprezentand:

- impozit profit: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: .. lei;
- TVA: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei

Potrivit principiului anularii actului subsecvent ca urmare a anularii actului initial (“resolutio iure dantis, resolvitur ius accipientis”), desfiintarea unui act juridic initial atrage dupa sine si anulara (desfiintarea) actului juridic subsecvent, datorita legaturii lor juridice.

In concordanta cu acest principiu sunt si prevederile art.50 din Legea 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“ ART. 50 Anularea, desfiintarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desfiintat sau modificat de către organul fiscal competent în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desfiintarea totală sau parțială, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desfiintarea sau modificarea, totală sau parțială, atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate, desfiintate ori modificate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate, desfiintate sau modificate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. în acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/plătitorului, emite un nou act administrativ fiscal, prin care desfiintază sau modifică în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.”

Prevederi similare contine si O.G.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, valabil pana la 31.12.2015, dupa cum urmeaza:

“ Art. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desfiintat în condițiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desfiintarea totală sau parțială, cu titlu irevocabil, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desfiintarea ori modificarea atât a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale individualizate în actele administrative fiscale anulate ori desfiintate, cât și a actelor administrative fiscale subsecvente emise în baza actelor administrative fiscale anulate sau desfiintate, chiar dacă actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au rămas definitive în sistemul căilor administrative de atac sau judiciare. În acest caz, organul fiscal

emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului, va emite un nou act administrativ fiscal, prin care va desfiinta sau modifica în mod corespunzător actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente.

(3) Se anulează ori se desfiintează, total sau partial, chiar dacă împotriva acestora s-au exercitat sau nu căi de atac, actele administrative fiscale prin care s-au stabilit, în mod eronat, creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale prin orice modalitate.”

Avand in vedere prevederile legale citate, se retine ca, intrucat pentru contestatia formulata impotriva actului administrativ fiscal prin care s-au stabilit creanțele fiscale principale, respectiv Decizia de impunere nr...., organul de solutionare va pronunta o solutie de desfiintare in ceea ce priveste suma totala contestata de ... lei, si in ceea ce priveste contestatia formulata de X SA impotriva Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr..., pentru suma de ... lei, ca fiind act administrativ fiscal subsecvent emis în baza actului administrativ fiscal desființat, se va pronunta o solutie de desfiintare, urmand ca organele fiscale teritoriale, sa emita un nou act administrativ subsecvent in functie de rezultatul reverificarii efectuate de organele fiscale ca urmare a desfiintarii de impunere nr.F....

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. 6118/_____.2016, se

D E C I D E :

1.Desfiintarea parțială a Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane juridice nr. F-HD ..., emise de A.J.F.P HUNEDOARA privind suma totala ... lei reprezentand:

- impozit profit: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei;
- TVA: ... lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente: ... lei;
- penalitati de intarziere aferente: ... lei.

urmand ca organele fiscale, prin alte persoane decât cele care au încheiat actele administrativ fiscale contestate, să procedeze la reanalizarea situației de fapt pentru aceeași perioadă și același tip de impozite, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță si cele precizate în prezenta decizie.

2. Desfiintarea Deciziei referitoare la obligatiile de plati accesorii nr...., privind suma de ... lei reprezentand dobanzi si penalitati aferente debitorilor suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr...., urmand ca A.J.F.P.

Hunedoara – Activitatea de Colectare, să procedeze la emiterea unei decizii de calcul accesorii ulterior finalizării inspecției fiscale dispusă la pct. 1 din prezenta, în conformitate cu prevederile legale incidente în speță și cele precizate în prezenta decizie.

.

3. Prezenta decizie se comunica la :

- Societatea X SA, cu sediul social în localitatea Orastie, ...judetul Hunedoara;

-D.G.R.F.P Timisoara – A.J.F.P Hunedoara -Inspectia Fiscala, cu aplicarea prevederilor pct. 7.6 din OPANAF nr. 2906/2014.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacata, potrivit prevederilor legale, la Curtea de Apel Alba Iulia sau Curtea de Apel Timisoara, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL