

DECIZIA nr.307

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice –Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Județeană a Finanțelor Publice, prin adresele, inregistrate la D.G.R.F.P. cu privire la contestatiile formulate de Societatea X.

Societatea X, prin contestatia, inregistrata la A.J.F.P., contesta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si anume contesta obligatiile fiscale principale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- TVA;

Contestatia inregistrata la A.J.F.P. a fost formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare si priveste obligatiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect;

Contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, prin remiterea acesteia sub semnatura contribuabilului conform documentelor existente la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei, inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Contestatia formulata impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in raport de comunicarea actelor administrativ fiscale contestate prin remiterea acestora sub semnatura contribuabilului conform documentelor existente la dosarul cauzei si de data depunerii contestatiei, inregistrata la A.J.F.P., conform stampilei registraturii institutiei aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul contestatiei.

Avand in vedere ca, Societatea X a formulat contestatie pentru fiecare act administrativ fiscal emis de organul fiscal din cadrul A.J.F.P., urmeaza sa se conexeze dosarele contestatiilor cu privire la obligatiile fiscale principale reprezentand impozit pe profit si TVA, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice si obligatiile fiscale accesorii stabilite suplimentar de plata prin Decizia

referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, in conformitate cu prevederile pct.9.5 din Ordinul Presedintelui ANAF nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care dispune:

“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, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori 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”.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269 si art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita legal sa solutioneze contestatiile formulate de Societatea X .

I.Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X contesta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita anulara partiala a actelor administrativ fiscale atacate, in sensul:

-anularii deciziei privind plata suplimentara a impozitului pe profit pentru anul 2015 in ceea ce priveste baza de impunere reprezentand diferenta de venituri din subventii si baza de impunere reprezentand valoarea estimata referitoare la productia de floarea soarelui;

-anularii deciziei privind plata suplimentara a impozitului pe profit pe anul 2016, estimat;

-anularii deciziei privind plata suplimentara a TVA aferenta productiei de floarea-soarelui pentru anul 2015;

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare prezinta urmatoarele motive:

Cu privire la suma reprezentand diferenta dintre veniturile din subventii aferente anului 2015 neinregistrate in evidenta contabila si veniturile din subventii aferente anului 2014, inregistrate in mod eronat in evidenta contabila in anul 2015 , societatea contestatoare sustine ca inspectorii fiscali au interpretat gresit legislatia in materie din urmatoarele motive:

Potrivit H.G. nr.50/2012, subventiile reprezinta venituri neimpozabile.La nivelul legislatiei europene, subventiile acordate in domeniul agriculturii sunt venituri neimpozabile, potrivit Deciziei Comisiei Europene nr.c(2008)3381 din 16 iulie 2008 ;in Romania ca stat membru UE primeaza legislatia comunitara privind dispozitiile art.148 alin.(2) din Constitutia Romaniei.

Referitor la subventiile din 2014 si 2015, care au fost incasate efectiv in anii 2015 si 2016, societatea contestatoare arata ca potrivit pct.396 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014, subventiile nu se recunosc pana cand nu exista suficienta siguranta ca entitatea va respecta conditiile impuse pentru acordarea lor si subventiile vor fi primite, adica incasare efectiv; pana cand subventiile nu vor fi primite acestea nu pot fi considerate venituri certe pentru perioada corespunzatoare cheltuielilor pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze.

Societatea contestatoare arata ca in conformitate cu documentele APIA , societatea a beneficiat de subventii agricole, astfel:

-pe anul 2015 societatea a primit de la APIA suma de..., in baza Deciziei, subventiile fiind incasate in anul 2016;

-pe anul 2016 societatea a primit de la APIA suma de.. in baza Deciziei.

Totodata societatea contestatoare arata ca in vederea determinarii regimului juridic al subventiei trebuie pornit de la faptul ca subventia este un ajutor comunitar provenit din fonduri europene; a acorda fonduri europene unui intreprinzator si apoi Statul sa incaseze o parte din acestea sub forma de impozit ar insemna ca se incalca Tratatul de la Lisabona. Pe de alta parte regimul juridic al unei subventii trebuie analizat raportat la destinatia acestuia. In agricultura, sunt subventii pentru investitii in active si subventii pentru exploatare agricola, in speta subventiile acordate de APIA fiind subventii pentru exploatare agricola.

Societatea contestatoare sustine ca este important ca regimul juridic al subventiilor sa se analizeze in analogie cu regimul juridic al unei creante de incasat. Astfel potrivit art.1164 din Codul fiscal dreptul de a obtine subventii trebuie privit ca raport intre creditor si debitor, o legatura de drept in virtutea caruia debitorul este tinut sa procure o prestatie creditorului iar acesta are dreptul sa obtina prestatia datorata. Subventia este o creanta sub conditie suspensiva, adica daca societatea indeplineste conditiile stricte de legiuitor atunci APIA acorda subventiile. Creanta suspensiva este o creanta conditionata si nu una efectiva care sa poata fi inregistrata in contabilitate in momentul depunerii cererii la APIA. Nu se cunoaste momentul cert la care intra fondurile ca atare, aceste fonduri nu pot fi contabilizate ca venituri certe decat la momentul in care au intrat efectiv in contul societatii.

Astfel, societatea contestatoare considera ca a procedat legal la inregistrarea acestora in contabilitate deoarece pe de o parte veniturile din subventii nu se impoziteaza si pe de alta parte acestea se inregistreaza la momentul intrarii acestora in contul societatii.

Cu privire la suma reprezentand valoarea estimata la productia de floarea soarelui pe anul 2015, societatea contestatoare sustine ca:

Organele de inspectie fiscala prin actele emise au retinut ca societatea a procedat la infiintarea unei culturi de floarea soarelui pe o suprafata de 231 ha ; s-a mentionat ca in anul 2015 societatea a recoltat floarea soarelui de pe o suprafata de 96 ha obtinand o productie de...

Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, societatea contestatoare arata ca a declarat la APIA o suprafata de 231 ha pentru cultura de floarea soarelui pentru care a obtinut subventii iar trecerea suprafetei de 96 ha in declaratia depusa la DAJ reprezinta o eroare materiala facuta de o fosta angajata , eroare care nu a afectat cu nimic situatia financiara a societatii; sustine ca productia obtinuta si trecuta in declaratie este cea reala, productie care a fost obtinuta pentru toata suprafata cultivata cu floarea soarelui.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au estimat eronat veniturile obtinute din comercializarea recoltei de floarea soarelui netinand cont de legislatia si de factorii de mediu. S-a estimat gresit ca pentru anul 2015 societatea a obtinut o productie suplimentara la cultura de floarea-soarelui; la aceasta productie estimata s-a stabilit un pret mediu de... si s-a ajuns la un venit suplimentar estimat... pentru care societatea a fost obligata la plata suplimentara a impozitului pe profit la care se adauga TVA suplimentara.

In combaterea constatarilor si estimarilor facute de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele:

a)-suprafata asigurata a fost de 134,85 ha , conform politei de asigurare. Productia a fost pentru toata suprafata, din cauza calamitatilor naturale. Potrivit fisei tehnice pentru expertizarea daunelor la culturi de camp-anexa la procesul verbal de constatare a daunelor intocmit de societatea de asigurari in derularea politei de asigurare, suprafata afectata de calamitati a fost de 134,94 ha. Societatea contestatoare sustine ca nu are importanta pentru ce suprafata a fost despagubita ci important este ca suprafata afectata de calamitati a fost de 134,85 ha potrivit asiguratorului, deci din suprafata de 231 ha,

suprafata de 134,85 ha a fost afectata.

Totodata societatea contestatoare sustine ca productia de floarea soarelui difera in functie de diversi factori agronomi , de sol, PH-ul solului este diferit de la o tarla la alta.Productia de floarea soarelui obtinuta pentru suprafata de 231 ha a fost de.. tone iar organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de aceasta productie si au estimat o productie utopica , raportandu-se la datele Institutului National de Statistica.

b)- Societatea contestatoare sustine ca s-a ajuns la suma de.. lei prin inmultirea unei productii suplimentare imaginare de.. cu pretul de... Sustine ca , nu avea cum sa produca productia estimata suplimentar si nici sa o vanda cu pretul stabilit de organul de control.

Societatea contestatoare invoca in sustinere art.106 alin.(1) din Codul de procedura fiscala si arata ca organul fiscal poate estima baza de impozitare intr-un mod rezonabil folosind orice probe si mijloace de proba prevazute de lege iar in speta, baza de impozitare putea fi estimata numai tinand cont de prevederile HCJ 2014, potrivit caruia pretul este de...

c)-Societatea arata ca a semanat cultura de floarea soarelui mai tarziu decat perioada optima , care este considerata in literatura de specialitate; din datele statistice, in lunile iulie si august a existat un deficit de apa si de asemenea, seceta si arsita sunt factori determinanti in productia unei culturi optime.Conform literaturii de specialitate, in cazul secetei, productia de floarea soarelui poate fi diminuada cu pana la 40% . Un alt factor il reprezinta furtunile violente , astfel cum s-a intamplat .Societatea arata ca aceste aspecte au fost consemnate si de asigurator care a concluzionat ca toata suprafata asigurata a fost afectata de calamitati naturale in anul 2015.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2016 , societatea contestatoare sustine ca aceasta suma nu este individualizata in Raportul de inspectie fiscala , nu este motivata in fapt si in drept, motiv pentru care se impune anularea acesteia in baza art.46 si art.49 din Codul de procedura fiscala.

In ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere , societatea contestatoare arata ca TVA contestata este aferenta productiei de floarea soarelui estimata pe anul 2015.

Dupa cum a aratat si la "Impozitul pe profit stabilit suplimentar ca urmare estimarii productiei de floarea soarelui" societatea contestatoare sustine ca productia efectiv obtinuta pe suprafata de 231 ha este de.. tone.Sustine ca societatea a fost obligata sa platesca TVA pentru ceva ce nu a produs si nu din cauza ei ci din motive naturale.Din suprafata totala de 231 ha cultivata cu floarea soarelui ... ha au fost afectate.Inspectorii fiscala au estimat ca trebuia sa obtina o cantitate suplimentara, care nu este intemeiata in conditiile in care a dovedit cu acte ca o suprafata remarcabila cultivata cu floarea-soarelui a fost afectata de calamitati si nu a dat randamentul agricol obisnuit.In plus la stabilirea valorii estimative a productiei, inspectorii au stabilit un alt pret decat cel prevazut in HCJ .

In aceste conditii societatea contestatoare solicita admiterea contestatiei cu privire la TVA si anularea actului administrativ fiscal contestat cu privire la acest capat de cerere.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P. (completare la contestatia), Societatea X contesta Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatiile fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

-penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedecarate sau declarate incorect;

Societatea contestatoare considera ca accesoriile au fost calculate in mod netemeinic deoarece modul de stabilire a creantelor fiscale principale a fost nelegal, motiv pentru care solicita anulara actelor administrativ fiscale contestate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, incheiat de organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Judetene a Finantelor Publice, s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare, din care impozit pe profit si taxa pe valoarea adaugata.

Societatea X contesta partial actul administrativ fiscal contestat si anume impozitul pe profit si TVA.

In ceea ce priveste impozitul pe profit, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, rezulta:

- Cu privire la suma reprezentand diferenta de veniturile din subventii, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca potrivit documentelor transmise de Agentia de Plati si interventie pentru Agricultura a rezultat ca Societatea X a solicitat si a beneficiat in perioada 2015-2016 de subventii agricole dupa cum urmeaza:

-in anul 2015 subventii in suma... achitate de APIA in baza deciziei;

-in anul 2016-subventii in suma de... achitate de APIA in baza deciziei ;

Cu privire la modul de inregistrare a veniturilor din subventii in evidenta contabila , organele de inspectie fiscala au constatat ca :

-Societatea X inregistreaza cu intarziere, in evidenta contabila aferenta anului 2015, veniturile din subventii aferente anului agricol 2014, in suma totala de..;

-Societatea nu inregistreaza in evidenta contabila , pana la finele perioadei verificate, veniturile din subventii aferente anului agricol 2015;

-Societatea inregistreaza cu intarziere, in evidenta contabila aferenta anului 2017, venituri din subventii aferente anului 2016;

In timpul controlului, reprezentantul legal al societatii a declarat ca veniturile din subventii aferente anilor 2014 si 2015 au fost inregistrate in evidenta contabila , doar la data incasarii contravalorii acestora.In ceea ce priveste neinregistrarea veniturilor din subventii aferente anului 2016, administratorul societatii a afirmat ca aceasta este o omisiune a persoanei care conduce evidenta contabila.

In temeiul prevederilor pct.53, pct.395 si pct.398 din OMFP 1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individualizate si situatiile financiare anuale consolidate, organele de inspectie fiscala arata faptul ca subventiile aferente veniturilor , se recunosc ca venituri ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare.

Astfel, prin neinregistrarea veniturilor din subventii aferente anului agricol 2015 si inregistrarea eronata a veniturilor din subventii aferente anului agricol 2014, Societatea X a influentat profitul impozabil aferent anului 2015 ; organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile cu suma.. pe anul 2015, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Cu privire la veniturile stabilite suplimentar , prin estimare, asupra productiei de floarea soarelui, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

In prima parte a anului 2015 Societatea X a infiintat culturi de floarea soarelui pe o suprafata de 231 ha , pentru care incaseaza de la Agentia de Plati si Interventie pentru Agricultura -Centru Judetean , subventia aferenta.

În acest sens societatea angrenează costuri în ceea ce privește pregătirea terenului respectiv lucrări de arătură, însămânțare, aplicarea îngrășamintelor complexe NPK, lucrări de combatere a bolilor, daunătorilor și buruienilor respectiv lucrări de recoltare mecanizată pe întreaga suprafață cultivată cu floarea soarelui.

Conform declarației depuse de Societatea X la Direcția pentru Agricultură Județeană, în ceea ce privește suprafețele recoltate și produsele obținute, aceasta declară faptul că în anul 2015 a recoltat floarea soarelui de pe o suprafață de 96 ha, de pe care a obținut o producție de... tone.

Organele de inspecție fiscală au constatat că există o neconcordanță în ceea ce privește suprafața cultivată cu floarea soarelui declarată la APIA pentru care s-a obținut subvenții și cea declarată la Direcția pentru Agricultură Județeană.

Totodată, urmând verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că Societatea X a încheiat cu asiguratorul un contract prin intermediul căruia asigură o suprafață de 135 ha cultivată cu floarea soarelui pe anul 2015, contra diferitelor calamități sau altor factori care pot pune în pericol cultura agricolă.

În vederea justificării producției pe diferența de 135 ha, reprezentantul legal al societății a prezentat organelor de inspecție fiscală un proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole, întocmit de inginerii de specialitate din cadrul societății de asigurări, în baza căruia Societatea X a beneficiat de despăgubiri achitate de asigurator pentru suprafețele agricole calamitate.

Organele de inspecție fiscală analizând procesul verbal de constatare a daunelor la culturile agricole au constatat faptul că urmând ploilor torențiale și furtunilor câteva parcele de floarea soarelui în suprafață de circa ... ha au suferit daune în proporție de 34%. Pentru această zonă calamităta societatea a beneficiat de despăgubiri.

De asemenea, din procesul verbal de constatare a daunelor la culturile agricole a reieșit faptul că și alte parcele a căror suprafață însumată este de 94 ha au suferit la rândul lor daune pe circa 33% din suprafața cultivată cu floarea soarelui. În procesul verbal întocmit de reprezentatii societății de asigurări cu ocazia deplasării în teren, se menționează faptul că pentru această suprafață 'daunele sunt provocate de factori de risc neasigurați, motiv pentru care nu au fost acordate despăgubiri.

Astfel, cu privire la producția de floarea soarelui, organele de inspecție fiscală au constatat că:

- de pe 96 ha s-a obținut o producție de ... tone care conform facturilor emise a generat venituri;

- de pe 135 ha nu s-a obținut nicio producție deși doar 1/3 din suprafață a fost calamităta așa cum rezultă din procesul verbal întocmit de societatea de asigurări;

Cu privire la această stare de fapt, reprezentantul legal al societății în răspunsul dat la întrebările din nota explicativă a organelor de inspecție fiscală, specifică faptul că "în declarația de la Registrul Agricol s-a greșit suprafața declarată în sensul că nu erau doar 96 de hectare iar producția obținută este de pe toate hectarele (231) inclusiv de pe cele calamitate".

Reprezentantul legal al societății susține că recolta de floarea soarelui obținută de Societatea X în anul 2015 este de fapt de....

Din datele publicate de Institutul Național de Statistică (INS-Anuarul Statistic al României) pe site-ul Ministerului Agriculturii și Dezvoltării Rurale anexa 12, organele de inspecție fiscală au reținut faptul că pentru anul 2015, producția medie la nivel național pentru cultura de floarea soarelui este de... Producția de floarea soarelui declarată de Societatea X la Direcția pentru Agricultură Județeană, pentru anul 2015, este în concordanță cu media înregistrată la nivel național.

Conform datelor furnizate de Direcția pentru Agricultură Județeană a reieșit faptul că pentru anul 2016 Societatea X declară o producție medie obținută pentru cultura de floarea soarelui de..., superioară producției medii înregistrată la nivel național.

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a aplicat acelasi tratament culturii de floarea soarelui , atat in anul 2015 cat si in anul 2016; samanta de floarea soarelui respectiv ingrasamintele , pesticidele aplicate, au fost achizitionate de la acelasi furnizor, motiv pentru care nu se poate invoca calitatea inferioara a acestora.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca productia, pe anul 2015, se incadreaza in media nationala .

Astfel, avand in vedere documentele mai sus prezentate si faptul ca de pe suprafata de 135 ha, societatea nu a inregistrat in evidentele contabile si nu a declarat productia obtinuta pe anul 2015, in vederea stabilirii starii de fapt fiscal organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere aferenta diferentei rezultata din compararea productiilor medii , in conformitate cu prevederile art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala , coroborat cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

La stabilirea prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca din 135 ha :

-41ha au fost calamitate in proportie de 34% adica 14 ha (41x34%) au fost calamitate 100% iar de pe diferenta de 27 ha (41ha-14ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

-94 ha au fost calamitate in proportie de 33% , rezultand ca din cele 94 ha au fost calamitate 100% doar 31 ha(94x33%) ; de pe 63 ha(94ha-31ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

Astfel , organele de inspectie fiscala au retinut ca din cele 135 ha cultivate cu floarea soarelui doar 45 ha (14 ha+31 ha) au fost calamitate 100% ; de pe cele 90 ha (135ha-45 ha) societatea a recoltat floarea soarelui.

Avand in vedere productia obtinuta si declarata de pe 96 ha, precum si veniturile inregistrate de societate din valorificarea productiei la pretul de... organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare o productie realizata.. si venituri impozabile suplimentare

...

Pe anul 2015, asupra veniturilor impozabile stabilite suplimentar, contestate de societate, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe profit in conformitate cu prevederile art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Referitor la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2016, contestat de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Din analiza Declaratiei privind impozitul pe profit, formular 101, aferenta anului 2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea declara pentru exercitiul financiar 2016, un profit impozabil si o pierdere de recuperat din perioada precedenta, astfel ca profitul impozabil declarat este de.. pentru care a stabilit ca datorat bugetului de stat, impozit pe profit in cuantum de ...

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a declarat eronat pierdere de recuperat aferenta perioadei precedente intrucat conform evidentei contabile aferenta anului 2015 si declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2015, societatea inregistreaza profit impozabil.

In timpul controlului reprezentantul legal al societatii a precizat ca declaratia 101 aferenta anul 2016 a fost depusa cu date eronate, rezultatul inregistrat in evidenta contabila fiind altul.

Luand in considerare documentele financiar contabile prezentate de societate in timpul controlului organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea profitul impozabil pe anul 2016.

In acest sens , organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile impozabile, care

se compun din:

- venituri din vanzarea produselor finite;
- venituri aferente subventiilor pentru motorina;
- venituri aferente subventiilor agricole , inregistrate in mod eronat in evidenta contabila aferenta anului 2017;
- venituri neinregistrate

Cu privire la suma de.. , organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada august -decembrie 2016, societatea inregistreaza cheltuieli efectuate in vederea infiintarii culturilor agricole aferente anului agricol 2016-2017 constand in erbicide, seminte, carburanti, salarii , amortisment.Organele de inspectie fiscala au constat ca valoarea cheltuielilor mai sus enumerate nu este evidentiata in debitul contului 331"Productie in curs de executie" respectiv creditul contului 711"Variatia stocului", motiv pentru care au considerat suma ca reprezentand venit impozabil din punct de vedere al impozitului pe profit pe care societatea avea obligatia de al inregistra in evidenta contabila si de al declara in declaratia de impozit pe profit pe anul 2016.

- venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare estimarii veniturilor rezultate pentru diferenta de .. tone lucerna;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca din declaratia depusa la Ministerul Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, Agentia de Plati si Interventie pentru Agricultura societatea a declarat pentru anul agricol 2016 o cultura de lucerna in suprafata de 11,9 ha, suprafata pentru care a incasat subventii.

Conform declaratiei depusa la Directia pentru Agricultura a Judetului, societatea X a realizat in cursul anului 2016 o productie de ...de lucerna recoltata de pe suprafata de 11,9 ha.

Intrucat contribuabilul nu a inregistrat in evidenta contabila productia de lucerna aferenta anului 2016, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal, prin nota explicativa.In raspunsul dat la Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societatii sustine ca "aproximativ 50% din cultura de lucerna a fost incorporata in sol, fara recoltare in vederea imbunatatirii sturcturii acestuia si obtinerii unor culturi viitoare mai mari."

Deoarece pentru diferenta de.. de lucerna (50%) societatea nu a prezentat documente justificative, care sa ateste destinatia acesteia , organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor din lucerna neinregistrate in evidenta contabila.

Avand in vedere faptul ca, prin hotararea emisa de Consiliul Judetean , pretul unui kilogram de lucerna pentru anul 2016 a fost stabilit la.., organele de inspectie fiscala au stabilit venituri impozabile suplimentare ..

Organele de inspectie fiscala au analizat si cheltuielile inregistrate de societate in evidenta contabila si au constatat ca:

-In contul 602"Cheltuieli cu materialele consumabile" societatea a inregistrat cheltuieli, care se compun din:

- .. inregistrata in debitul contului 6021"Cheltuieli cu materiale auxiliare";
- ...inregistrata in debitul contului 6022"Cheltuieli cu combustibilul";
- ... inregistrata in debitul contului 6025"Cheltuieli cu seminte";
- ..inregistrata in debitul contului 6024 si 6028"cheltuieli cu piese de schim" respectiv "Cheltuieli cu materiale consumabile" ;

-In contul 611"Cheltuieli cu intretinerea si reparatii"

-In contul 612"Cheltuieli cu redevente, locatii de gestiune si chirii"

-In contul 641"Cheltuieli cu salariile persoanelor"

- In Contul 681"Cheltuieli cu amortizarea"

-In conturile 604, 605, 624, 625, 626,627 si 628

Urmare analizarii cheltuielilor inregistrate in contul 602, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, inregistrate in evidentele contabile in baza unor

documente care nu au calitatea de document justificativ si anume:

-cheltuieli inregistrate in contul 6021"Cheltuieli cu materiale auxiliare" in baza unei facturi proforme;

-cheltuieli inregistrate in contul 6022"Cheltuieli cu combustibilul" in baza unei facturi proforme sau dublate;

-cheltuieli inregistrate in 6025"Cheltuieli cu seminte" in baza unor facturi proforme sau dublate;

Astfel pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile deductibile fiscal sunt in valoare de....

In temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2016 organele de inspectie fiscala au stabilit rezultatul fiscal pe anul 2016, respectiv impozit pe profit suplimentar,...

Avand in vedere ca in baza declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2016, formular 101, societatea a declarat impozit pe profit de plata , pe care l-a achitat, organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de impozit pe profit de plata .

Cu privire la TVA , contestata de societate, din Raportul de inspectie fiscala, rezulta:

Asa cum s-a prezentat si la cap."Impozit pe profit aferent anului 2015" in baza documentelor financiar contabile puse la dispozitie de reprezentantul legal al societatii si a informatiilor transmise de Directia pentru Agricultura a Judetului, organele de inspectie fiscala au estimat pentru anul 2015 o productie suplimentara de floarea soarelui.

Organele de inspectie fiscala , urmare analizei efectuate au constatat ca pretul mediu practicat la comercializarea productiei de floarea soarelui a fost de.. iar veniturile estimare aferente productie suplimentara de floarea soarelui sunt de .. lei.

In conformitate cu prevederile art.128, art.134¹, art.134², art.137 si art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA aferenta bazei impozabile.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA contestate de societate, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina Societatii X , obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

-dobanzi aferente impozitului pe profit;

-penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;

-dobanzi aferente TVA;

-penalitati de intarziere aferente TVA;

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , aferent debitelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , organul fiscal din cadrul A.J.F.P a stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii cu titlu de penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect.

III. Luand în considerare constatarile organelor fiscale, motivele prezentate de societatea contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se rețin urmatoarele:

A).Motive procedurale

In ceea ce priveste sustinerea societatii contestatoare potrivit careia se impune anularea Decizia de impunere in conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala pe motiv ca impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2016 nu este individualizat si motivat in fapt si in drept conform art.46

din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, mentionam:

In drept, la art.46 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se precizeaza:

"2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/plătitorului și, dacă este cazul, datele de identificare a persoanei împuternicite de contribuabil/plătitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele și calitatea persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;*
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului/plătitorului."*

La art.1 din același act normativ se stipulează:

"În înțelesul prezentului cod, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

1. actul administrativ fiscal - actul emis de organul fiscal în exercitarea atribuțiilor de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, pentru stabilirea unei situații individuale și în scopul de a produce efecte juridice față de cel cărui a îi este adresat;"

La art.97 " Forma si continutul deciziei de impunere" din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 46, și tipul creanței fiscale, baza de impozitare, precum și cuantumul acesteia, pentru fiecare perioadă impozabilă."

In ceea ce priveste formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, modalitatea de completare a acesteia este reglementata de Ordinul Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului si continutului formularului Decizie de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice, care la Anexa 2 precizeaza:

"Formularul "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală pentru stabilirea obligațiilor fiscale suplimentare principale aferente diferențelor de baze de impozitare constatate, precum și pentru soluționarea cu inspecție fiscală anticipată a decontului de taxă pe valoarea adăugată cu sume

negative cu opțiune de rambursare, în situația în care suma aprobată la rambursare diferă de cea solicitată.[...]

Informațiile din conținutul formularului "Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice" se vor completa după cum urmează:

1. "Date de identificare ale contribuabilului/plătitorului" cuprind următoarele informații:

- denumirea completă a contribuabilului/plătitorului;
- cod de identificare fiscală definit potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală;

- număr de înregistrare la registrul comerțului;
- domiciliul fiscal.

2. "Date privind obligația fiscală" cuprind:

2.1.1. Obligații fiscale principale suplimentare: se completează câte un tabel pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar cu următoarele informații:[...]

2.1.2. "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul/plătitorul verificat a efectuat și evidențiat o operațiune (tranzacție), modul de respectare a legislației fiscale și contabile referitor la aceasta, în vederea stabilirii bazelor de impozitare potrivit situațiilor de fapt aferente, precum și consecințele fiscale (influențele) asupra obligației fiscale verificate.

2.1.3. "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat și clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.[...]

2.2.2 "Motivul de fapt": se înscrie modul în care contribuabilul a respectat prevederile legale privind stabilirea bazei impozabile, potrivit situațiilor de fapt fiscale, cu prezentarea consecințelor fiscale asupra TVA datorate pe perioada verificată.

2.2.3 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat.

3. "Data comunicării" reprezintă data la care se efectuează comunicarea actului administrativ fiscal în condițiile art. 47 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, după cum urmează:

4. "Termenul de plată": Diferențele de impozit, taxă sau contribuție stabilită suplimentar se plătesc potrivit art. 156 alin. (1) din Legea nr. 207/2015, cu modificările și completările ulterioare, în funcție de data comunicării prezentei, astfel:

- până la data de 5 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 1 - 15 din lună;

- până la data de 20 a lunii următoare inclusiv, când data comunicării este cuprinsă în intervalul 16 - 31 din lună.

5. Mențiuni privind audierea contribuabilului și, respectiv, informarea acestuia despre aspectele constatate și consecințele fiscale.

Se precizează că aceste mențiuni se regăsesc la capitolul "Discuția finală" din raportul de inspecție fiscală, anexat.

6. Dispoziții finale

Având în vedere prevederile legale enunțate și analizând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice, se reține că aceasta a fost emisă în conformitate cu prevederile Ordinului Presedintelui ANAF nr.3709/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului Decizie de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și conține elementele prevăzute de art.46, art.97 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, anterior enunțate, cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe anul 2016 (pag.5-6 din decizie)

De asemenea, menționăm că Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă că organele de inspecție fiscală au analizat documentele și informațiile prezentate de societate în baza cărora acestea și-au format convingerea că, pe perioada verificată societatea datorează bugetului de stat impozit pe profit în condițiile în care s-a constatat că pe anul 2016, societatea a declarat în mod eronat pierdere fiscală, lucru recunoscut și de reprezentantul legal al societății contestatoare.

Detalierea din punct de vedere valoric a impozitului pe profit stabilit suplimentar este înscrisă în Raportului de inspecție fiscală precum și anexele la Raportul de inspecție fiscală.

La pct.2.1.3 "Motivul de drept" din Decizie de impunere (pag.7-8) precum și Raportul de inspecție fiscală, sunt prezentate articolele de lege în baza cărora a fost stabilit suplimentar, impozitul pe profit pe anul 2016.

Faptul că societatea este nemulțumită de concluziile organelor de inspecție fiscală nu înseamnă că decizia atacată nu îndeplinește condițiile de formă și este nemotivată. Argumentul societății contestatoare potrivit căruia actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută parțială, cu privire la impozitul pe profit pe anul 2016 nu are nicio justificare reală în condițiile în care organele de inspecție fiscală au menționat în Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane juridice și Raportul de inspecție fiscală raționamentul pentru care au stabilit diferențele de obligații fiscale pe perioada supusă inspecției fiscale, respectiv impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2016.

Potrivit prevederilor art.174 și art.175 din Codul de procedura civilă actul administrativ fiscal este lovit de "*nulitate absolută atunci când cerința nerespectată este instituită printr-o normă care ocrotește un interes public.*" respectiv "*Actul de procedură este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia.*", iar în speță nu este cazul, motiv pentru care se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

În conformitate cu prevederile art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

"(1) Actul administrativ fiscal este nul în oricare din următoarele situații:

a) este emis cu încălcarea prevederilor legale privind competența;

b) nu cuprinde unul dintre elementele acestuia referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului/plătitorului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 46 alin. (6), precum și organul fiscal emitent;

c) este afectat de o gravă și evidentă eroare. Actul administrativ fiscal este afectat de o gravă și evidentă eroare atunci când cauzele care au stat la baza emiterii acestuia sunt atât de viciate încât, dacă acestea ar fi fost înlăturate anterior sau concomitent emiterii actului, ar fi determinat neemiterea sa.”

Se retine ca, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres acele elemente din continutul actelor administrativ fiscale a caror lipsa este sanctionata cu nulitatea absoluta a actelor, ele fiind enumerate la articolul de lege mai sus enuntat.

In consecinta, actul administrativ fiscal contestat, in speta Decizia de impunere a fost intocmita cu respectarea prevederilor legale aplicabile in materie, motiv pentru care sustinerea societatii contestatoare potrivit careia actul administrativ fiscal este nul nu este intemeiata iar actul administrativ fiscal nu poate fi anulat pe motive procedurale, contestatia fiind neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Deoarece exceptia de procedura ridicata de societatea contestatoare a fost respinsa ca neintemeiata , D.G.R.F.P -Serviciul Solutionare Contestatii 2 se va investi cu solutionarea pe fond a contestatiei formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2016 prin Decizia de impunere .

B).FONDUL CAUZEI

1)Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2015 asupra veniturilor din subventii, contestat de societate, **D.G.R.F.P.- Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca sumele reprezentand subventii de exploatare de la APIA, pentru agricultura sunt impozabile, in conditiile in care pentru societate acestea reprezinta venituri corespunzatoare unor cheltuieli inregistrate de aceasta ca fiind deductibile la calculul impozitului pe profit pe anul 2015.**

In fapt, pe perioada 2015-2016, Societatea X a solicitat si a beneficiat de subventii agricole, cum urmeaza:

-in anul 2015, subventiile au fost in valoare de .. achitate de APIA in baza Deciziei, in anul 2016;

-in anul 2016, subventiile au fost in valoare de .. achitate de APIA in 2017 in baza Deciziei;

Urmare verificarii modului de inregistrare a veniturilor din subventii in evidenta contabila , organele de inspectie fiscala au constatat ca :

-Societatea X inregistreaza cu intarziere, in evidenta contabila pe anul 2015, veniturile din subventii aferente anului agricol 2014, in suma totala de..

-Societatea nu inregistreaza in evidenta contabila , pana la finele perioadei verificate veniturile din subventii.. aferente anului agricol 2015;

-Societatea inregistreaza cu intarziere, in evidenta contabila pe anul 2017, venituri din subventii aferente anului 2016;

In temeiul prevederilor pct.53, pct.395 si pct.398 din OMFP 1802/2014 pentru

aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individualizate si situatiile financiare anuale consolidate, organele de inspectie fiscala arata faptul ca subventiile aferente veniturilor , se recunosc ca venituri ale perioadei in care sunt efectuate cheltuielile corespunzatoare.

Astfel, prin neinregistrarea veniturilor din subventii aferente anului agricol 2015 si inregistrarea eronata a veniturilor din subventii aferente anului agricol 2014, Societatea X a influentat profitul impozabil aferent anului 2015 ; organele de inspectie fiscala au majorat veniturile impozabile pe anul 2015, in conformitate cu prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata referitor la acest capat de cerere societatea contestatoare sustine ca inspectorii fiscali au interpretat gresit legislatia in materie; considera ca a procedat legal la inregistrarea acestora in contabilitate deoarece pe de o parte veniturile din subventii nu se impoziteaza si pe de alta parte acestea se inregistreaza la momentul intrarii acestora in contul societatii.

In drept, in speta sunt incidente prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2015, potrivit caruia:

"(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."

iar la pct.12 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

Potrivit art.6 alin.(1) din Legea contabilitatii nr.82/1991, republicata:

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

Reflectarea in contabilitate a operatiunilor economico-financiare de catre operatorii economici, pe anul 2015, se efectueaza potrivit Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate si anume:

"48. - Elementele prezentate în situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate sunt recunoscute și evaluate în conformitate cu principiile generale prevăzute de prezentele reglementări.[...]"

53. - (1) Principiul contabilității de angajamente. Efectele tranzacțiilor și ale

altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

(2) Trebuie să se țină cont de veniturile și cheltuielile aferente exercițiului financiar, indiferent de data încasării veniturilor sau data plății cheltuielilor. Astfel, se vor evidenția în conturile de venituri și creanțele pentru care nu a fost întocmită încă factura (contul 418 "Clienți - facturi de întocmit"), respectiv în conturile de cheltuieli sau bunuri, datoriile pentru care nu s-a primit încă factura (contul 408 "Furnizori - facturi nesosite"). În toate cazurile, înregistrarea în aceste conturi se efectuează pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor (de exemplu, avize de însoțire a mărfii, situații de lucrări etc.).

(3) Veniturile și cheltuielile care rezultă direct și concomitent din aceeași tranzacție sunt recunoscute simultan în contabilitate, prin asocierea directă între cheltuielile și veniturile aferente, cu evidențierea distinctă a acestor venituri și cheltuieli."

Se retine astfel ca, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si concomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate, prin asocierea directa intre cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentierea distincta a acestor venituri si cheltuieli.

In ceea ce privesc subvențiile, in Ordinului Ministrului Finantelor Publice nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementarilor contabile privind situatiile financiare anuale individuale si situatiile financiare anuale consolidate, se preved urmatoarele:

"395. - Subvențiile aferente veniturilor cuprind toate subvențiile, altele decât cele pentru active.

396. - (1) Subvențiile guvernamentale, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, nu trebuie recunoscute până când nu există suficientă siguranță că:

- a) entitatea va respecta condițiile impuse de acordarea lor; și*
- b) subvențiile vor fi primite.*

(2) Doar primirea unei subvenții nu furnizează ea însăși dovezi concludente că toate condițiile atașate acordării subvenției au fost sau vor fi îndeplinite.

(3) Recunoașterea veniturilor din subvenții se efectuează cu respectarea clauzelor care au stat la baza acordării lor.

397. - (1) Contabilitatea proiectelor finanțate din subvenții se ține distinct, pe fiecare proiect, sursă de finanțare, potrivit contractelor încheiate, fără a se întocmi situații financiare anuale distincte pentru fiecare asemenea proiect.

(2) Pentru asigurarea corelării cheltuielilor finanțate din subvenții cu veniturile aferente se procedează astfel:

- a) din punctul de vedere al contului de profit și pierdere:*
 - în cursul fiecărei luni se evidențiază cheltuielile după natura lor;*
 - la sfârșitul lunii se evidențiază la venituri subvențiile corespunzătoare cheltuielilor efectuate;*
- b) din punctul de vedere al bilanțului:*
 - creanța din subvenții se recunoaște în corespondență cu veniturile din subvenții, dacă au fost efectuate cheltuielile suportate din aceste subvenții, sau pe*

seama veniturilor amânate, dacă aceste cheltuieli nu au fost efectuate încă;

-periodic, odată cu cererea de rambursare a contravalorii cheltuielilor suportate sau pe baza altor documente prin care se stabilesc și se aprobă sumele cuvenite, se procedează la regularizarea sumelor înregistrate drept creanță din subvenții.

398. - (1) *Subvențiile se recunosc, pe o bază sistematică, drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze.*

(2) *În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente.*

399. - (1) *În cele mai multe situații, perioadele de-a lungul cărora o entitate recunoaște cheltuielile legate de o subvenție guvernamentală sunt ușor identificabile. Astfel, subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuielile aferente. În mod similar, subvențiile legate de activele amortizabile sunt recunoscute, de regulă, în contul de profit și pierdere pe parcursul perioadelor și în proporția în care amortizarea acelor active este recunoscută.*

(2) ***În cazul subvențiilor a căror acordare este legată de activitatea de producție sau prestări de servicii, recunoașterea acestora pe seama veniturilor se efectuează concomitent cu recunoașterea cheltuielilor a căror contravaloare urmează a fi acoperită din aceste subvenții.***

(3) *O subvenție guvernamentală care urmează a fi primită drept compensație pentru cheltuieli sau pierderi deja suportate sau în sensul acordării unui ajutor financiar imediat entității, fără a exista costuri viitoare aferente, trebuie recunoscută în contul de profit și pierdere în perioada în care devine creanță.*

(4) *În anumite circumstanțe, o subvenție guvernamentală poate fi acordată în scopul oferirii de ajutor financiar imediat unei entități. Astfel de subvenții pot fi limitate la o anumită entitate și pot să nu fie disponibile unei categorii întregi de beneficiari. În acest caz, recunoașterea subvenției în contul de profit și pierdere are loc în perioada în care entitatea îndeplinește condițiile pentru primirea subvenției.*

400. - *Entitatea prezintă în notele explicative informații referitoare la subvențiile primite, destinația acestora și elementele care justifică îndeplinirea condițiilor necesare pentru acordarea subvențiilor.[...]*

402. - (1) ***Subvențiile nu trebuie înregistrate direct în conturile de capital și rezerve deoarece acestea reprezintă sume acordate sub rezerva îndeplinirii anumitor condiții de către societate.***

(2) *Subvențiile pentru active, inclusiv subvențiile nemonetare la valoarea justă, se înregistrează în contabilitate ca subvenții pentru investiții și se recunosc în bilanț ca venit amânat (contul 475 "Subvenții pentru investiții"). Venitul amânat se înregistrează ca venit curent în contul de profit și pierdere pe măsura înregistrării cheltuielilor cu amortizarea sau la casarea ori cedarea activelor.*

(3) ***Veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte***

venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens."

Din prevederile legale enunțate se reține ca profitul impozabil se calculează ca diferența 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.

De asemenea, se reține ca pentru calculul profitului impozabil, veniturile și cheltuielile sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare precum și orice alte sume care din punct de vedere fiscal sunt elemente similare veniturilor și cheltuielilor.

Veniturile din subvenții reprezintă venituri impozabile la determinarea profitului impozabil.

Totodată, potrivit Ordinului MFP nr.1802/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, subvențiile se recunosc pe o bază sistematică drept venituri ale perioadelor corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care aceste subvenții urmează să le compenseze, situație în care veniturile înregistrate sunt egale cu cheltuielile efectuate în perioada fiscală respectivă.

În cazul în care într-o perioadă se încasează subvenții aferente unor cheltuieli care nu au fost încă efectuate, subvențiile primite nu reprezintă venituri ale acelei perioade curente. Subvențiile acordate pentru acoperirea anumitor cheltuieli sunt recunoscute la venituri în aceeași perioadă ca și cheltuielile aferente.

De asemenea se reține ca, veniturile din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete se prezintă în contul de profit și pierdere ca parte a cifrei de afaceri nete, iar celelalte venituri din subvenții se prezintă în contul de profit și pierdere ca o corecție a cheltuielilor pentru care au fost acordate sau ca elemente de venituri, potrivit structurii prevăzute în acest sens.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține ca, pe perioada supusă inspecției fiscale, Societatea X a primit subvenții pentru agricultură, în baza Deciziilor emise de APIA, pentru compensarea cheltuielilor efectuate cu culturile agricole astfel:

Din Raportul de inspecție fiscală rezultă ca Societatea X a înregistrat în evidențele contabile, în anul 2015, veniturile din subvenții aferente anului agricol 2014; Veniturile din subvenții aferente anului 2015 nu au fost înregistrate în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare", până la data emiterii actului de control.

De asemenea, se reține ca societatea contestată a înregistrat în evidențele contabile pe anul 2017, veniturile din subvenții lei aferente anului agricol 2016.

Se reține ca, în timpul controlului, reprezentantul legal al societății a declarat ca veniturile din subvenții aferente anilor 2014 și 2016 au fost înregistrate în evidența contabilă, doar la data încasării contravalorii acestora. În ceea ce privește neînregistrarea veniturilor din subvenții aferente anului 2015, administratorul societății a afirmat ca aceasta este o omisiune a persoanei care conduce evidența contabilă.

Prin urmare, subvențiile aferente anului 2015 nu au fost înregistrate în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare"; în anul 2015; societatea contestată a înregistrat în contul 741 "Venituri din subvenții de exploatare", suma de.. reprezentând subvenții pentru agricultură aferente anului 2014.

Astfel, se retine ca diferenta constatata ca neinregistrata in evidentele contabile pe anul 2015 reprezinta parte din subventie pentru agricultura stabilita prin Decizia emisa de APIA, acordata pentru compensarea cheltuielilor agricole efectuate in anul 2015, care au fost inregistrate in totalitate de societatea contestatoare in evidenta contabila si considerate integral deductibile la calculul profitului impozabil in conditiile in care subventiile primite nu au fost inregistrate in totalitate in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare".

De altfel, reprezentantul legal al societatatii recunoaste ca neinregistrarea veniturilor din subventii pe anul 2015 este o omisiune a persoanei care conduce evidenta contabila.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora subventiile se recunosc pe o baza sistematica drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, situatie in care veniturile inregistrate sunt egale cu cheltuielile efectuate in perioada fiscala respectiva, faptul ca societatea a considerat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile aferente culturilor agricole pentru care s-au solicitat si primit subventiile pe anul 2015, in baza Deciziei precum si faptul ca aceasta nu a inregistrat in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare" pana la finalizarea actului de control, in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de venituri suplimentare, pe anul 2015.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia subventiile reprezinta venituri neimpozabile potrivit H.G. nr.50/2012, acesta nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei avand in vedere ca subventiile primite pentru decontarea cheltuielilor efectuate pentru desfasurarea activitatilor agricole ca venituri neimpozabile ar fi implicat nededucerea cheltuielilor care au fost decontate din aceste venituri, luand in considerare principiul fiscal care stipuleaza ca orice cheltuiala aferenta unui venit neimpozabil este cheltuiala nedeductibila fiscal.

Prin urmare, includerea subventiilor in categoria veniturilor neimpozabile presupune si incadrarea cheltuielilor finantate din aceste subventii in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal potrivit prevederilor art.21 alin.4, lit.(i) din Legea nr.571/2003 privind codul fiscal, in vigoare pe anul 2015:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

i) cheltuielile aferente veniturilor neimpozabile, cu excepția celor prevăzute la art. 20 lit. c);"

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit caruia nu se cunoaste momentul cert la care intra fondurile si ca aceste fonduri nu pot fi contabilizate ca venituri certe, decat la momentul in care au intrat efectiv in contul societatii, aceasta nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care potrivit legii subventiile se recunosc, pe o baza sistematica, drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pe care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, situatie in care veniturile inregistrate sunt egale cu cheltuielile efectuate in perioada fiscala respectiva.

Totodata, se retine ca profitul impozabil se calculeaza ca diferenta intre veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si la care se adauga cheltuielile nedeductibile.

In conditiile in care veniturile din subventii compenseaza cheltuielile aferente acestora, impozitarea acestor venituri nu genereaza impozit pe profit pentru persoana juridica.

Intr-o cauza similara, Directia Generala Legislatie Cod Fiscal din cadrul Ministerul

Finantelor Publice , s-a pronuntat in sensul ca:

“Dispozitiile Titlului II-Impozitul pe profit din Codul fiscal, nu contine prevederi speciale, altele decat cele mentionate la pct.12 din normele metodologice de aplicare , veniturile si cheltuielile generate de aceste forme de sprijin financiar(subventii) sunt luate in calcul la stabilirea profitului impozabil in perioada fiscala in care acestea sunt inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii contabilitatii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.Avand in vedere dispozitiile Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.1752/2005 cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare pana la 31 decembrie 2009 respectiv prin Ordinul ministrului finantelor publice nr.3055/2009, cu modificarile si completarile ulterioare in vigoare incepand cu 1 ianuarie 2010, cu modificarile si completarile ulterioare, efectele tranzactiilor si ale altor evenimente sunt recunoscute si inregistrate in contabilitate atunci cand tranzactiile si evenimentele se produc (si nu pe masura ce numerarul sau echivalentul sau este incasat sau platit) fiind raportate in situatiile financiare ale perioadelor respective.

Astfel, subventiile (atat cele aferente activelor cat si cele aferente veniturilor) recunoscute din punct de vedere al reglementarilor contabile pe o baza sistematica drept venituri ale perioadei corespunzatoare cheltuielilor pe care acestea le compenseaza sunt luate in calcul la stabilirea profitului impozabil concomitent, ca venituri impozabile, respectiv ca cheltuieli deductibile , astfel incat profitul impozabil generat de aceste operatiuni este nul.”

In aceeasi cauza, Directia de Legislatie si Reglementari contabile din Cadrul Ministerului Finantelor Publice , specifica:

“Potrivit reglementarilor contabile pentru respectarea contabilitatii de angajamente, indiferent de momentul incasarii sumelor cu caracter de subventii (inainte sau ulterior efectuarii cheltuielilor” la reflectarea in contabilitate trebuie sa se asigure corelarea veniturilor cu cheltuielile suportate.

Modalitatea de corelare a veniturilor din subventii cu cheltuielile suportate din aceste surse are la baza specificul activitatii desfasurate de entitate, conditiile pe care trebuie sa le indeplineasca entitatea pentru a beneficia de sumele cu caracter de subventii, planurile si bugetele de venituri si cheltuieli interne intocmite de entitatea beneficiara, precum si politicile contabile elaborate de aceasta.

Potrivit Functiunii conturilor cuprinse la Capitolul VII din Reglementarile contabile mentionate , in contul 741”Venituri din subventii pentru exploatare” se reflecta valoarea subventiilor pentru venituri, aferente perioadei, indiferent de momentul incasarii efective a sumelor.

Potrivit Functiunii conturilor cuprinse la Capitolul VII din Reglementarile contabile mentionate , cu ajutorul contului 741”Venituri din subventii pentru exploatare” se tine evidenta subventiilor cuvenite entitatii in schimbul respectarii anumitor conditii referitoare la activitatea de exploatare a acesteia.

Prin urmare , la inregistrarea in contabilitate a operatiunilor se vor avea in vedere prevederile actelor normative in baza carora sunt acordate sumele cu caracter de subventii, toate informatiile asociate, precum si politicile contabile elaborate si aprobate pentru operatiunile derulate, cu respectarea reglementarilor contabile aplicabile si a legislatiei in vigoare.”

Prin urmare, se retine ca subventiile acordate pentru productie , in speta pentru culturile agricole, sunt recunoscute ca venituri din subventii pentru exploatare concomitent

cu recunoasterea cheltuielilor a caror contravaloare urmeaza a fi acoperita din aceste subventii, astfel ca in mod legal organele de inspectie fiscala au retinut ca societatea contestatoare avea obligatia de a inregistra pe venituri in anul 2015 suma incasata cu titlu de subventii pentru exploatare agricola de la APIA; in speta s-a constatat ca societatea contestatoare nu a inregistrat in contul 741 "Venituri din subventii de exploatare" in anul 2015 si nici pana la finalizarea actului de control, suma incasata cu titlu de subventii pentru exploatare agricola de la APIA, administratorul societatii recunoscand ca a omis sa inregistreze aceasta suma ca reprezentand venit din subventie.

In ceea ce priveste argumentul societatii contestatoare potrivit caruia subventiile din 2014 si 2015 au fost incasate efectiv in anii 2015 si 2016 iar in conformitate cu prevederile pct.396 alin.(1) din OMFP nr.1802/2014, subventiile nu se recunosc pana cand nu exista suficienta siguranta ca entitatea va respecta conditiile impuse pentru acordarea lor si acestea vor fi primite, adica incasarea efectiva a acestora, mentionam:

Se retine ca, potrivit pct.396 din OMFP nr.1802/2014, subventiile guvernamentale, inclusiv subventiile nemonetare la valoarea justa, nu trebuie recunoscute pana cand nu exista suficienta siguranta ca entitatea va respecta conditiile impuse de acordarea lor si subventiile vor fi primite.

In speta se retine ca, pentru a beneficia de plata subventiilor pe suprafata agricola, contribuabilii au obligatia sa depuna cererea unica de plata in termenul legal(25 mai a anului pentru care se solicita subventia) , sa inscrie sub rezerva aplicarii sanctiunilor prevazute de Legea nr.286/2009 privind Codul penal, cu modificarile si completarile ulterioare, date reale complete si perfect valabile pentru suprafetele detinute si sa prezinte la data depunerii cererii, documentele care dovedesc utilizarea legala a terenului agricol.

Pentru a beneficia de acordarea subventiei pentru agricultura , societatea contestatoare trebuie sa indeplineasca niste conditii generale, valabile pentru toti producatorii agricoli, nefiind conditionata de respectarea unor clauze speciale de care nu avea cunostinta sau pe care nu avea posibilitatea sa le prevada.

In acest sens se retin si prevederile OUG nr.3/2015 pentru aprobarea schemelor de plati care se aplica in agricultura in perioada 2015-2020 si pentru modificarea art.2 din Legea nr.36/1991 privind societatile agricole, potrivit carora, dupa data inregistrarii cererii unice de plata la APIA , solicitantului nu ii sunt impuse alte conditii speciale pentru acordarea subventiilor.

Chiar societatea contestatoare arata ca subventia este o creanta sub conditie suspensiva, adica daca societatea indeplineste conditiile stricte impuse de legiuitor atunci APIA acorda subventiile.Din actele normative invocate rezulta ca urmare inregistrarii cererii unice de plata la APIA , aceasta entitate va respecta conditiile de acordare a subventiilor si acestea vor fi primite , astfel ca societatea contestatoare nu poate invoca faptul ca nu avea suficienta siguranta ca acestea vor fi platite.

Cu privire la cuantumul subventiilor pe care urma sa le primeasca mentionam ca societatea avea posibilitatea sa se informeze asupra cuantumului subventiilor de primit pe anul 2015, avand in vedere data depunerii cererii la APIA(luna mai 2015) si data depunerii situatiilor financiare la organul fiscal teritorial respectiv la 25 februarie 2016(conform art. 41 alin.(5) lit.b) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal) ,mai ales ca aceasta a inregistrat in evidentele contabile pe anul 2015, ca deductibile fiscal cheltuielile cu culturile agricole pentru care s-au solicitat si primit subventiile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca subventiile aferente anului 2015 au fost platite efectiv in anul 2016 si nu au fost inregistrate in evidentele contabile pana la data intocmirii actului administrativ fiscal contestat.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia este important ca regimul juridic al subventiilor sa se analizeze in analogie cu regimul juridic al unei

creante de incasat potrivit art.1164 din Codul civil, mentionam:

In conformitate cu prevederile art.1 alin.(2) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal :

"Cadrul legal de administrare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale obligatorii reglementate de prezentul cod este stabilit prin Codul de procedură fiscală."

La art.3 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

"(1) Prezentul cod constituie procedura de drept comun pentru administrarea creanțelor prevăzute la art. 2.

(2) Unde prezentul cod nu dispune, se aplică prevederile Codului civil și ale Codului de procedură civilă, republicat, în măsura în care acestea pot fi aplicabile raporturilor dintre autorități publice și contribuabili/plătitori."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca legea speciala care reglementeaza tratamentul fiscal aplicabil veniturilor din subventii este Codul fiscal, Codul civil se aplica numai unde codul fiscal nu dispune, astfel ca art.1164 din Codul civil, invocat de societate, nu este aplicabil cauzei in speta.

In consecinta, avand in vedere prevederile legale invocate mai sus, documentele existente la dosarul contestatiei si faptul ca argumentele prezentate de societatea contestatoare nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala, in speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2015 asupra veniturilor din subventii de exploatare, neinregistrate in evidentele contabile pe anul 2015 si nici ulterior.

2.Cu privire la impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar asupra bazei impozabile determinata prin estimare la productia de floarea soarelui din anul 2015, contestate de Societatea X, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte daca societatea contestatoare datoreaza bugetului de stat impozitul pe profit si TVA, stabilite suplimentar asupra bazei impozabile determinata prin estimare in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

In fapt, in anul 2015, Societatea X a infiintat culturi de floarea soarelui pe o suprafata de 231 ha , pentru care a incasat de la Agentia de Plati si Interventie pentru

Agricultura, subventia aferenta.

In acest sens societatea a angajat costuri cu pregatirea terenului respectiv lucrari de aratura, insamantare, aplicarea ingrasamintelor complexe NPK, lucrari de combatere a bolilor, daunatorilor si buruienilor respectiv lucrari de recoltare mecanizata pe intreaga suprafata cultivata cu floarea soarelui.

Conform declaratiei depusa de Societatea X la Directia pentru Agricultura Judeteana , in ceea ce priveste suprafetele recoltate si productiile obtinute , aceasta declara ca in anul 2015 a recoltat floarea soarelui de pe o suprafata de 96 ha , de pe care a obtinut o productie de ...tone.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca exista o neconcordanza in ceea ce priveste suprafata cultivata cu floarea soarelui declarata la APIA(231 ha) pentru care s-a obtinut subventii si cea declarata la Directia pentru Agricultura Judeteana (96 ha).

Totodata, s-a constatat ca Societatea X a incheiat cu asiguratorul, un contract prin intermediul caruia se asigura o suprafata de 135 ha cultivata cu floarea soarelui pe anul 2015, contra diferitelor calamitati sau altor factori care pot pune in pericol cultura agricola.

In vederea justificarii productiei pe diferenta de 135 ha, reprezentantul legal al societatii a prezentat organelor de inspectie fiscala un proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole , intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurari, in baza caruia Societatea X a beneficiat de despagubiri achitate de asigurator pentru suprafetele agricole calamitate.

Analizand procesul verbal de constatare a daunelor la culturile agricole s-a retinut ca urmare ploilor torentiale si furtunilor cateva parcele de floarea soarelui in suprafata de circa 41 ha au suferit daune in proportie de 34 %.Pentru acesta zona calamitata societatea a beneficiat de despagubiri .

De asemenea, din procesul verbal de constatare a daunelor la culturile agricole a reiesit faptul ca si alte parcele a caror suprafata insumata este de 94 ha au suferit la randul lor daune pe circa 33% din suprafata cultivata cu floarea soarelui.In procesul verbal intocmit de reprezentatii societatii de asigurari cu ocazia deplasarii in teren , se mentioneaza ca pentru aceasta suprafata 'daunele au fost provocate de factori de risc neasigurati, motiv pentru care nu au fost acordate despagubiri.

Astfel , cu privire la productia de floarea soarelui, organele de inspectie fiscala au constatat ca:

-de pe 96 ha s-a declarat si inregistrat o productie de.. care conform facturilor emise a generat venituri;

-de pe 135 ha nu s-a declarat si inregistrat nicio productie desi doar 1/3 din suprafata a fost calamitata asa cum rezulta din procesul verbal intocmit de societatea de asigurari;

Cu privire la aceasta stare de fapt, reprezentantul legal al societatii in raspunsul dat la intrebarile din nota explicativa a organelor de inspectie fiscala, specifica faptul ca" in declaratia de la Registrul Agricol s-a gresit suprafata declarata in sensul ca nu erau doar 96 de hectare iar productia obtinuta este de pe toate hectarele (231) inclusiv de pe cele calamitate".

Reprezentantul legal al societatii sustine ca recolta de floarea soarelui obtinuta de Societatea X in anul 2015 este de fapt de.. kg/ha si nu .. kg/ha.

Din datele publicate de Institutul National de Statistica (INS-Anuarul Statistic al Romaniei) pe site-ul Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale anexa 12, s-a retinut ca pentru anul 2015, productia medie la nivel national pentru cultura de floarea soarelui este de ... kg/ha.Productia de floarea soarelui declarata de Societatea X la Directia pentru Agricultura Judeteana, pentru anul 2015, este in concordanta cu media inregistrata la nivel national.

Conform datelor furnizate de Directia pentru Agricultura Judeteana a reiesit faptul ca pentru anul 2016 Societatea X declara o productie medie obtinuta pentru cultura de

floarea soarelui de.. kg/ha, superioara productiei medii inregistrata la nivel national(.. kg/ha).

Din verificarile efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca Societatea X a aplicat acelasi tratament culturii de floarea soarelui , atat in anul 2015 cat si in anul 2016; samanta de floarea soarelui respectiv ingrasamintele , pesticidele aplicate, au fost achizitionate de la acelasi furnizor, motiv pentru care nu se poate invoca calitatea inferioara a acestora.

In aceste conditii organele de inspectie fiscala au constatat ca productia obtinuta pe anul 2015, se incadreaza in media nationala .

La stabilirea prin estimare a bazei de impunere organele de inspectie fiscala au avut in vedere faptul ca din 135 ha :

-41 ha au fost calamitate in proportie de 34% adica 14 ha (41x34%) au fost calamitate 100% iar de pe diferenta de 27 ha (41ha-14ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

-94 ha au fost calamitate in proportie de 33% , rezultand ca din cele 94 ha au fost calamitate 100% doar 31 ha(94x33%) ; de pe 63 ha(94ha-31ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

Astfel , organele de inspectie fiscala au retinut ca din cele 135 ha cultivate cu floarea soarelui doar 45 ha (14 ha+31 ha) au fost calamitate 100% ; de pe cele 90 ha (135ha-45 ha) societatea a recoltat floarea soarelui.

Avand in vedere productia declarata si inregistrata de... tone de pe 96 ha precum si veniturile inregistrate de societate din valorificarea cantitatii de..la pretul de.. , organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare o productie realizata pe suprafata de 90 ha cultivata cu floarea soarelui de .. kg si venituri impozabile suplimentare in valoare de

Asupra veniturilor impozabile suplimentare, neinregistrate in evidentele contabile in anul 2015, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata impozit pe profit suplimentar si TVA.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, societatea contestatoare arata ca a declarat la APIA suprafata de 231 ha pentru cultura de floarea soarelui pentru care a obtinut subventii iar trecerea suprafetei de 96 ha in declaratia depusa la DAJ reprezinta o eroare materiala facuta de o fosta angajata , eroare care nu a afectat cu nimic situatia financiara a societatii; sustine ca productia obtinuta si trecuta in declaratie este cea reala de ... tone , productie care a fost obtinuta pentru toata suprafata de 231 ha cultivata cu floarea soarelui.

Societatea considera ca organele de inspectie fiscala au estimat eronat veniturile obtinute din comercializarea recoltei de floarea soarelui netinand cont de legislatia si de factorii de mediu.

In combaterea constatarilor si estimarilor facute de organele de inspectie fiscala, societatea contestatoare prezinta urmatoarele:

a)-suprafata asigurata a fost de 134,85 ha , conform politei de asigurare.Productia a fost pentru toata suprafata de 231 ha din cauza calamitatilor naturale.Potrivit fisei tehnice pentru expertizarea daunelor la culturi de camp-anexa la procesul verbal de constatare a daunelor intocmit de societatea de asigurare in derularea politei de asigurare, suprafata afectata de calamitati a fost de 134,94 ha.Societatea contestatoare sustine ca nu are importanta pentru ce suprafata a fost despagubita ci important este ca suprafata afectata de calamitati a fost de 134,85 ha potrivit asiguratorului, deci din suprafata de 231 ha, suprafata de 134,85 ha a fost afectata de calamitati.

Totodata, societatea contestatoare sustine ca productia de floarea soarelui difera in functie de diversi factori agronomi , de sol, PH-ul solului este diferit de la o tarla la alta.Productia de floarea soarelui obtinuta pentru suprafata de 231 ha a fost de.. tone iar organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de aceasta productie si au estimat o

productie utopica , raportandu-se la datele Institutului National de Statistica.

b)- Societatea contestatoare sustine ca s-a ajuns la suma de.. prin inmultirea unei productii suplimentare imaginare cu pretul de.. . Sustine ca , nu avea cum sa obtina productia estimata suplimentar si nici sa o vanda cu pretul stabilit de organul de control.

Societatea contestatoare invoca in sustinere art.106 alin.(1) din Codul de procedura fiscala si arata ca organul fiscal poate estima baza de impozitare intr-un mod rezonabil folosind orice probe si mijloace de proba prevazute de lege iar in speta, baza de impozitare putea fi estimata numai tinand cont de prevederile HCJ potrivit caruia pretul este de...

c)-Societatea arata ca a semanat cultura de floarea soarelui mai tarziu decat perioada optima; din datele statistice, in lunile iulie si august a existat un deficit de apa si de asemenea, seceta si arsita, factori determinanti in productia unei culturi optime.Conform literaturii de specialitate, in cazul secetei, productia de floarea soarelui poate fi diminuata cu pana la 40% . Un alt factor il reprezinta furtunile violente , astfel cum s-a intamplat .Societatea arata ca aceste aspecte au fost consemnate si de asiguratorul care a concluzionat ca toata suprafata asigurata a fost afectata de calamitati naturale in anul 2015.

Cu privire la determinarea bazei de impune prin estimare, la art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se prevede:

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

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi:[...]

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.

(4) În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central și în scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al președintelui A.N.A.F.

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

Potrivit prevederilor Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, se precizeaza:

-art.1

"(1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe,

contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:

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

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

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

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

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

-art.2

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

a) metoda sursei și cheltuirii fondurilor;

b) metoda fluxurilor de trezorerie;

c) metoda marjei;

d) metoda produsului/serviciului și volumului;

e) metoda patrimoniului net.

-art.3

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

-art.4

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

a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;

d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;

e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;

f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

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

Din prevederile legale enunțate se retin următoarele:

În situația în care se constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete precum și în situația în care acestea nu există, organele de inspecție fiscală stabilesc baza de impunere prin estimare rezonabilă, folosind acele elemente apropiate situației de fapt fiscale.

Stabilirea bazei de impunere se face prin estimarea atât a veniturilor cât și a cheltuielilor aferente acestora.

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode: metoda sursei și cheltuirii fondurilor, metoda fluxurilor de trezorerie, metoda marjei, metoda produsului, serviciului și volumului; metoda patrimoniului net; selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se face în funcție de situația identificată de contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

Totodată, potrivit prevederilor art.6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală :

"(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii."

Iar în conformitate cu prevederile art.7 din același act normativ:

"(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte."

La art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare se prevede:

"(1) Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.

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

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de constatări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.

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

Din prevederile legale invocate se reține că organul fiscal este îndreptățit să

examineze , din oficiu, starea de fapt , sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, organul fiscal administreaza mijloace de proba , putand proceda la solicitarea de informatii de orice fel din partea contribuabililor si a altor persoane, folosirea inregistrurilor, efectuarea de controale curente, operative si inopinabile sau controale tematice.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In speta, estimarea productiei de floarea soarelui pe anul 2015 s-a efectuat in conformitate cu prevederile art.6, art.7, art.55, art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si Ordin ANAF nr.3389/03.11.2011, fiind selectata metoda produsului/serviciului si a volumului.

Pentru estimarea productiei de floarea soarelui s-au luat in calcul urmatoarele elemente:

-Cererea unica de plata depusa de catre contribuabil la APIA pe anul 2015, prin care acesta a solicitat subventii acestei entitati pentru suprafata de 231 ha cultivata cu floarea soarelui;

-Declaratia referitoare la suprafetele recoltate si productiile obtinute, depusa pe propria raspundere, de Societatea X, la Directia Judeteană pentru Agricultură din care rezulta ca, in anul 2015, aceasta a recoltat floarea soarelui de pe suprafata de 96 ha , de pe care a obtinut o productie de tone.

-Contractul de asigurare incheiat de Societatea X cu asiguratorul, prin intermediul caruia a fost asigurata suprafata de 135 ha cultivata cu floarea soarelui pe anul 2015, contra diferitelor calamitati sau altor factori care pot pune in pericol cultura agricola.

-Proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole , intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurare , in baza caruia Societatea X a beneficiat de despagubiri, achitate de asigurator pentru suprafetele agricole calamitate.

Din analiza procesului verbal de constatare a daunelor la culturile agricole se retine ca urmare ploilor torentiale si furtunilor cateva parcele de floarea soarelui **in suprafata de circa 41 ha au suferit daune in proportie de 34 %**. Pentru aceasta zona calamitata societatea a beneficiat de despagubiri .

De asemenea, din procesul verbal de constatare a daunelor la culturile agricole a reiesit faptul ca si **alte parcele a caror suprafata insumata este de 94 ha au suferit la randul lor daune pe circa 33% din suprafata cultivata cu floarea soarelui**. In procesul verbal intocmit de reprezentatii societatii de asigurare cu ocazia deplasarii in teren , se mentioneaza faptul ca pentru aceasta suprafata daunele sunt provocate de factori de risc neasigurati, motiv pentru care nu au fost acordate despagubiri.

Astfel, din Proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole, intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurare rezulta ca numai o parte din cultura de floarea soarelui a fost calamitata.

In Raportul de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au analizat suprafata care a suferit daune in raport de datele existente in proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurare si au constatat ca din suprafata de 135 ha cultivata cu floarea soarelui asigurata:

-41ha au fost calamitate in proportie de 34% adica 14 ha (41x34%) au fost calamitate 100% iar de pe diferenta de 27 ha (41ha-14ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

-94 ha au fost calamitate in proportie de 33% , rezultand ca a fost calamitate 100% doar 31 ha(94x33%) iar de pe 63 ha(94ha-31ha) societatea a recoltat floarea soarelui;

Prin urmare, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au constatat ca din cele 135 ha cultivate cu floarea soarelui, asigurata conform contractului incheiat cu societatea de asigurare, doar 45 ha (14 ha+31 ha) au fost calamitate in proportie de 100%

iar de pe suprafața de 90 ha (135ha-45 ha) societatea a recoltat floarea soarelui în condițiile în care aceasta nu a justificat cu documente ca și aceasta suprafața ar fi fost calamitata.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, la estimarea productiei de floarea soarelui pe anul 2015 s-a selectat metoda produsului/serviciului si a volumului care potrivit anexei 1, pct.1.4 din Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, consta in :

"1.4. Metoda produsului/serviciului și a volumului

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

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

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

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

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

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

Astfel la determinarea veniturilor neinregistrate in evidentele contabile de pe suprafața de 90 ha (135ha-45 ha) s-a luat in considerare productia de floarea soarelui declarata de societatea contestatoare ca fiind obtinuta de pe suprafața de 96 ha respectiv ...tone, care conform facturilor emise se societate a generat venituri in suma totala ...

Se retine ca organele de inspectie fiscala au consultat si datele publicate de Institutul National de Statistica (INS-Anuarul Statistic al Romaniei) pe site-ul Ministerului Agriculturii si Dezvoltarii Rurale anexa 12, din care s-a retinut ca pentru anul 2015, productia medie la nivel national pentru cultura de floarea soarelui a fost de...

Conform datelor furnizate de Directia pentru Agricultura Judeteana a reiesit faptul ca pentru anul 2016, Societatea X a declarat o productie medie obtinuta pentru cultura de floarea soarelui de ... superioara productiei medii inregistrata la nivel national.

In actul de control, organele de inspectie fiscala specifica faptul ca Societatea X a aplicat acelasi tratament culturii de floarea soarelui , atat in anul 2015 cat si in anul 2016; samanta de floarea soarelui respectiv ingrasamintele , pesticidele aplicate, au fost achizitionate de la acelasi furnizor, motiv pentru care nu se poate invoca calitatea inferioara a acestora.

Astfel, productia, pe anul 2015, stabilita de organele de inspectie fiscala in baza documentelor si informatiile prezentate de societate si alte persoane se incadreaza in

media nationala .

In aceste conditii se retine ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au estimat ca productia de floarea soarelui realizata pe cele 90 ha este de ..

In ceea ce priveste pretul se retine ca acest pret a fost practicat de societatea contestatoare, in scris in facturile emise prin care aceasta a vandut cantitatea de floarea soarelui obtinuta de pe suprafata de 96 ha.

Potrivit prevederilor art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare:

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

Argumentul societatii contestatoare potrivit caruia inspectorii au tras o concluzie gresita atunci cand au procedat la estimarea unei productii suplimentare de floarea soarelui aferenta anului 2015, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

In timpul controlului sau la contestatia formulata , societatea contestatoare nu a prezentat respectiv nu a anexat documente suplimentare prin care sa justifice diferenta de 135 ha rezultata intre suprafata declarata la APIA (231 ha) si cea declarata la Directia Judeteana pentru Agricultura (96ha) , specificand doar ca aceasta diferenta a fost generata de o eroare materiala.

Din documentele existente la dosarul contestatiei, respectiv Contractul de asigurare incheiat cu societatea de asigurari, se retine ca societatea a asigurat suprafata de 135 ha cultivata cu floarea soarelui pe anul 2015, contra diferitelor calamitati sau altor factori care pot pune in pericol cultura agricola in sa din Proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurari rezulta ca numai suprafata de 45 ha (14 ha+31 ha) a fost calamitate 100%.

Prin urmare, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au retinut ca de pe suprafata de 90 ha (135ha-45 ha) societatea a recoltat o productie de floarea soarelui care nu a fost inregistrata in contabilitate in anul 2015.

De asemenea, se retine ca la stabilirea diferentei de venituri neinregistrate in evidentele contabile organele de inspectie fiscala au avut in vedere documentele si informatiile prezentate de societatea contestatoare, astfel ca nu se poate spune ca organele de inspectie fiscala au stabilit eronat , prin estimare, diferenta de venituri impozabile.Organele de inspectie fiscala au determinat baza impozabila prin estimarea rezonabila a acesteia folosind elemente reale, edificatoare respectiv productia declarata de Societatea X la Directia Judeteana pentru Agricultura ca fiind obtinuta de pe cele 96 ha, pretul practicat de societatea la vanzarea productiei de floarea soarelui obtinuta de pe cele 96 ha conform facturilor prezentate si de asemenea s-a avut in vedere faptul ca suprafata de 45 ha cultivata cu floarea soarelui pe anul 2015 a fost calamitata in proportie de 100 % , conform Proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurare.

In ceea ce priveste afirmatia societatii contestatoare potrivit careia productia de floarea soarelui difera in functie de diversi factori agronomi , de sol, PH-ul solului care este diferit de la o tarla la alta iar productia de floarea soarelui obtinuta pentru suprafata de 231 ha a fost de ..., nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei din urmatoarele motive:

Societatea contestatoare nu a justificat cu documente pentru fiecare tarla, care

sunt in concret efectele produse de sol, PH-ul solului asupra productiei de floarea soarelui si care au fost implicatiile care au influentat negativ rezultatele agricole.

Sustinerile societatii vis- a- vis de calitatea solului si reducerea productiei in functie de factorii agronomi nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care societatea contestatoare nu a prezentat un calcul pentru fiecare tarla ,nu a prezentat o justificare practica de specialitate din care sa rezulte concluzii certe si concrete pentru fiecare parcela in parte.Organele de inspectie fiscala au luat in considerare intreaga suprafata calamitata pentru care societatea a prezentat documente justificative.

Mai mult, urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru anul 2016 Societatea X a declarat la Directia pentru Agricultura Judeteana o productie medie obtinuta pentru cultura de floarea soarelui superioara productiei medii inregistrata la nivel national.

De asemenea, s-a constatat ca atat in anul 2015 cat si in anul 2016, Societatea X a aplicat acelasi tratament culturii de floarea soarelui, a folosit aceeasi samanta de floarea soarelui respectiv ingrasaminte , pesticide aplicate, care au fost achizitionate de la acelasi furnizor, motiv pentru care nu se poate invoca calitatea inferioara a culturii de floarea soarelui pe anul 2015 fata de anul 2016.

Prin urmare, productia estimata pe anul 2015 nu poate fi considerata ca fiind o productie utopica , raportandu-se doar la datele Institutului National de Statistica, motiv pentru care afirmatia societatii contestatoare nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei si va fi respinsa.

Cu privire la argumentul societatii contestatoare potrivit caruia baza de impozitare putea fi estimata tinand cont de prevederile HCJ, potrivit caruia pretul este de.. lei/kg,mentionam:

Dupa cum s-a aratat si mai sus pretul a fost practicat de societate la vanzarea productiei de floarea soarelui pe anul 2015. La stabilirea prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala au avut in vedere prevederile art.6, art.7, art.55, art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare si Ordin ANAF nr.3389/03.11.2011 si au utilizat metoda produsului/serviciului si a volumului care consta in estimarea bazei impozabile in conditiile in care se cunoaste sau se poate determina numarul produselor/serviciilor comercializate/prestate sau volumul de activitate din perioada supusa controlului; in speta, in baza documentelor prezentate de societatea contestatoare respectiv facturi, productie inregistrata in evidentele contabile, a declaratiei depusa de catre aceasta la Directia Judeteana pentru Agricultura precum si informatiile prezentate de reprezentantului societatii precum si alte persoane, organele de inspectie fiscala au stabilit productie medie la ha de.. si pretul de...

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca pretul stabilit de Consiliul Judetean pentru anul 2015, este cel in baza caruia se face evaluarea in lei a veniturilor exprimate in natura obtinute din arendarea bunurilor agricole, astfel nu poate fi luat in considerare in conditiile in care societatea, in anul 2015 a comercializat productia de floarea soarelui obtinuta cu pretul de.., conform facturilor de livrare prezentate in timpul controlului.

Avand in vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit carora estimarea bazei impozabile se face si in situatiile in care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile si informatiile prezentate in cursul inspectiei sunt incorecte, incomplete iar in speta s-a constatat ca societatea nu a inregistrat in evidentele contabile productia de floarea soarelui obtinuta de pe suprafata de 90 ha (135ha-45 ha), se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit prin estimare, venituri impozabile pentru care societatea datoreaza bugetului de stat, pe anul 2015, impozit pe profit.

De asemenea, in mod legal organele de inspectie fiscala au colectat suplimentar TVA asupra bazei impozabile determinata prin estimare.

In materia impozitului pe profit sunt aplicabile prevederile art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2015:

"(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."

coroborat cu prevederile art.17 din acelasi act normativ potrivit caruia:

"Cota de impozit pe profit care se aplică asupra profitului impozabil este de 16%, cu excepțiile prevăzute la art. 38."

La pct.12 din H.G.nr.44/2004 prntru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , se prevede:

"Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și orice alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile și se adaugă cheltuielile nedeductibile conform prevederilor art. 21 din Codul fiscal."

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca profitul impozabil se determina ca diferenta între veniturile realizate din orice sursa si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile.

Veniturile si cheltuielile care se iau in calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele inregistrate in contabilitate potrivit reglementarilor contabile date in baza Legii nr.82/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare , precum si orice elemente similare veniturilor si cheltuielilor, din care se scad veniturile neimpozabile si se adauga cheltuielile nedeductibile fiscal conform prevederilor art.21 din Codul fiscal.

De asemenea, conform OMFP nr.1802/2014, veniturile si cheltuielile care rezulta direct si comcomitent din aceeasi tranzactie sunt recunoscute simultan in contabilitate , prin asocierea directa între cheltuielile si veniturile aferente, cu evidentiere distincta a acestor venituri si cheltuieli.

In materie de TVA sunt aplicabile prevederile art.128, art.134, art.137, art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare pe perioada verificata, si anume:

-art.128

"(1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar."

-art.134

"(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.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei."

-art.137

"(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;"

-art.140

"(2) Cota redusă de 9% se aplică asupra bazei de impozitare pentru următoarele prestări de servicii și/sau livrări de bunuri:

g) livrarea următoarelor bunuri: alimente, inclusiv băuturi, cu excepția băuturilor alcoolice, destinate consumului uman și animal, animale și păsări vii din specii domestice, semințe, plante și ingrediente utilizate în prepararea alimentelor, produse utilizate pentru a completa sau înlocui alimentele. Prin normele metodologice se stabilesc codurile NC din anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tarifal Vamal Comun, astfel cum a fost modificată prin Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 1.101/2014 al Comisiei din 16 octombrie 2014, corespunzătoare acestor bunuri;"

În conformitate cu prevederile art.150 din Codul fiscal :

"(1) Persoana obligată la plata taxei pe valoarea adăugată, dacă aceasta este datorată în conformitate cu prevederile prezentului titlu, este persoana impozabilă care efectuează livrări de bunuri sau prestări de servicii, cu excepția cazurilor pentru care beneficiarul este obligat la plata taxei conform alin. (2) - (6) și art. 160."

Din prevederile legale enunțate se reține ca baza de impozitate a taxei pe valoarea adăugată este constituită, pentru livrările de bunuri și prestațiile de servicii din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui tert .

La art.21 alin.lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe anul 2015 se prevede:

"(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:[...]

c) cheltuielile privind bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, pentru care nu au fost încheiate contracte de asigurare, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă, dacă aceasta este datorată potrivit prevederilor titlului VI. Nu intră sub incidența acestor prevederi stocurile și mijloacele fixe amortizabile, distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră, în condițiile stabilite prin norme;"

iar la pct.41 si 42 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.21 alin.(4) lit.c) din Cod, se prevede:

"41. Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor sau a activelor corporale, constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă, după caz, pentru care s-au încheiat contracte de asigurare, nu intră sub incidența prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

42. În sensul prevederilor art. 21 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse ca urmare a unor calamități naturale sau a altor cauze de forță majoră sunt considerate cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, în măsura în care acestea se găsesc situate în zone declarate, potrivit prevederilor legale speciale pentru fiecare domeniu, afectate de calamități naturale sau de alte cauze de forță majoră. Totodată, sunt considerate deductibile și cheltuielile privind stocurile și mijloacele fixe amortizabile distruse de epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, incendii, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe și în caz de război. Fenomenele sociale sau economice, conjuncturile externe și în caz de război sunt cele prevăzute de Legea privind rezervele de stat nr. 82/1992, republicată, cu modificările și completările ulterioare."

In materie de TVA , la art.148 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , in vigoare in anul 2015, se prevede:

"(2) Nu se ajustează deducerea inițială a taxei în cazul:

a) bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător de persoana impozabilă. În cazul bunurilor furate, persoana impozabilă demonstrează furtul bunurilor pe baza actelor doveditoare emise de organele judiciare;"

iar la pct.53 din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.148 din Cod, se prevede:

"(10) În sensul art. 148 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabilă nu are obligația ajustării taxei deductibile în cazul bunurilor distruse, pierdute sau furate, în condițiile în care aceste situații sunt demonstrate sau confirmate în mod corespunzător, în situații cum ar fi, de exemplu, următoarele, dar fără a se limita la acestea:

a) calamitățile naturale și cauzele de forță majoră, demonstrate sau confirmate în mod corespunzător;"

Mentionam ca la dosarul contestatiei societatea contestatoare nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte ca si suprafata de 90 ha cultivata cu floarea soarelui ar fi fost distrusa ca urmare a unor calamitati naturale si nu s-ar fi recoltat nicio cantitate de floarea soarelui sau o alta cantitate decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.

La art.73 din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscala se prevede:

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

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii."

In conditiile in care din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca societatea contestatoare nu a inregistrat in evidentele contabile productia de floarea soarelui obtinuta de pe suprafata de 135 ha pe motiv ca aceasta a fost asigurata conform Contractul de asigurare incheiat de Societatea X cu asiguratorul iar din proces verbal de constatare a daunelor la culturile agricole , intocmit de inginerii de specialitate din cadrul societatii de asigurare rezulta ca doar suprafata de 45 ha (14 ha+31 ha) a fost calamitate 100%, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au constatat ca de pe suprafata de 90 ha (135ha-45 ha) societatea a recoltat productie de floarea soarelui pe care nu a inregistrat-o in evidentele contabile.

In consecinta, luand in considerare prevederile legale enuntate, faptul ca la dosarul contestatiei nu au fost prezentate documente din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala iar argumentele prezentate de societate nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala din actul administrativ fiscal contestat, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au estimat baza impozabila suplimentara aplicand metoda produsului/serviciului si a volumului, pentru suprafata de 90 ha pentru care societatea contestatoare nu a facut dovada ca productia ar fi fost distrusa ca urmare unor calamitati naturale.

In aceste conditii se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;"

si se va respinge ca neintemeiata, contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2015 precum si TVA colectata suplimentar asupra supra bazei impozabile determinata prin estimarea productiei de floarea soarelui pe anul 2015, pentru suprafata de 90 ha, pentru care societatea contestatoare nu a facut dovada ca productia ar fi fost distrusa ca urmare unor calamitati naturale.

3. Cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe anul 2016 prin Decizia de impunere, contestat de societate, cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la acest capat de cerere in conditiile in care Societatea X in contestatia formulata invoca doar neindeplinirea conditiilor procedurale prevazute la art.46, art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, fara a motiva pe fond, in fapt si in drept, contestatia cu privire la acest capat de cerere.

In fapt, din actul administrativ fiscal contestat respectiv Decizia de impunere emisa in baza Raportului de inspectie fiscala, organele de inspectie fiscala au verificat fiscal si impozitul pe profit pe perioada 01.01.2016-31.12.2016 si au stabilit suplimentar de plata, impozit pe profit...

Se retine ca, urmare verificarii si analizarii Declaratiei privind impozitul pe profit, formular 101, aferenta anului 2016, organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea a declarat pentru exercitiul financiar 2016, un profit impozabil si o pierdere de recuperat din perioada precedenta, astfel ca a declarat profit impozabil de ..lei pentru care a stabilit ca datorat bugetului de stat, impozit pe profit in cuantum de .. lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca societatea contestatoare a declarat eronat pierdere de recuperat aferenta perioadei precedente intrucat conform evidentei contabile aferenta anului 2015 si declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2015, societatea inregistreaza profit impozabil.

In timpul controlului reprezentantul legal al societatii a precizat ca declaratia 101 aferenta anul 2016 a fost depusa cu date eronate, rezultatul inregistrat in evidenta contabila fiind altul.

Luand in considerare documentele financiar contabile prezentate de societate in timpul controlului, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea profitul impozabil pe anul 2016.

In acest sens , organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile impozabile sunt in valoare de... ,

Cu privire la suma de... , organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada august -decembrie 2016, societatea inregistreaza cheltuieli efectuate in vederea infiintarii culturilor agricole aferente anului agricol 2016-2017 constand in erbicide, seminte, carburanti, salarii , amortisment.Organele de inspectie fiscala au constatat ca valoarea cheltuielilor mai sus enumerate nu este evidentiata in debitul contului 331"Productie in curs de executie" respectiv creditul contului 711"Variatia stocului", motiv pentru care au considerat suma de.. ca reprezentand venit impozabil din punct de vedere al impozitului pe profit pe care societatea avea obligatia de al inregistra in evidenta contabila si de al declara in declaratia de impozit pe profit pe anul 2016.

-venituri stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala urmare estimarii veniturilor rezultate pentru diferenta de lucerna;

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca din declaratia depusa la Ministerul Agriculturii si Dezvoltarii Rurale, Agentia de Plati si Interventie pentru Agricultura societatea a declarat pentru anul agricol 2016 o cultura de lucerna in suprafata de 11,9 ha , suprafata pentru care a incasat subventii.

Conform declaratiei depusa la Directia pentru Agricultura a Judetului , societatea X a realizat in cursul anului 2016 o productie de.. de lucerna recoltata de pe suprafata de 11,9 ha.

Intrucat contribuabilul nu a inregistrat in evidenta contabila productia de lucerna aferenta anului 2016, organele de inspectie fiscala au solicitat informatii reprezentantului legal, prin nota explicativa.

In raspunsul dat la Nota explicativa luata de organele de inspectie fiscala, reprezentantul legal al societatii sustine ca "aproximativ 50% din cultura de lucerna a fost incorporata in sol, fara recoltare in vederea imbunatatirii stucturii acestuia si obtinerii unor culturi viitoare mai mari."

Deoarece pentru diferenta de lucerna (50%) societatea nu a prezentat documente justificative, care sa ateste destinatia acesteia , organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea veniturilor din lucerna neinregistrate in evidenta contabila.

Avand in vedere faptul ca, prin hotararea emisa de Consiliul Judetean, pretul unui kilogram de lucerna pentru anul 2016 a fost stabilit la.., organele de inspectie fiscala au

stabilit venituri impozabile suplimentare...

Organele de inspectie fiscala au analizat si cheltuielile inregistrate de societate in evidenta contabila .

Urmare analizei cheltuielilor inregistrate in contul 602, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, inregistrate in evidentele contabile in baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ, inregistrate in baza unei facturi proforme sau dublate.

Astfel pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit ca cheltuielile deductibile fiscal suma de..

In temeiul prevederilor art.19 coroborat cu prevederile art.17 din Legea 227/2015 privind Codul fiscal, in vigoare pe anul 2016 organele de inspectie fiscala au stabilit rezultatul fiscal pe anul 2016, respectiv impozit pe profit suplimentar

Avand in vedere ca in baza declaratiei privind impozitul pe profit pe anul 2016, formular 101, societatea a declarat impozit pe profit de plata , pe care l-a achitat, organele de inspectie fiscala au stabilit diferenta de impozit pe profit de plata.

In contestatia formulata, referitor la acest capat de cerere, Societatea X invoca doar neindeplinirea conditiilor procedurale prevazute la art.46, art.49 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, fara a motiva pe fond, in fapt si in drept, contestatia cu privire la acest capat de cerere.

In conditiile in care contestatia privind motivele procedurale invocate de societate a fost respinsa ca neintemeiata iar pe fondul cauzei societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si impozitul pe profit stabilit suplimentar pe anul 2016 , in speta sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

"Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt

si de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării;"

Din dispozițiile legale, citate mai sus se retine ca, contestația trebuie să cuprindă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația va fi respinsă ca nemotivată.

Prin contestația formulată societatea contestatoare nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, prin Decizia de impunere.

Având în vedere că societatea contestatoare, deși contestă impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, prin Decizia de impunere, însă nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru acest capăt de cerere, în speta sunt incidente și prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

"(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."

Potrivit doctrinei, se retine că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin "actor incumbit probatio", principiu consfințit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civilă, republicată potrivit căruia: "Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege."

și art.250 din același act normativ, potrivit căruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]*"

Aceste prevederi legale se coroborează cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

Se retine astfel că, contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale starea de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, sarcina probei revenind acestuia.

Sarcina probei nu implică un drept al contestatorului ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

În consecință, având în vedere prevederile legale enunțate precum și faptul că Societatea X nu aduce argumente privind starea de fapt și de drept cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plată pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, prin Decizia de impunere, organul de soluționare a contestației nu se poate substitui societății contestatoare cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat și aceasta

suma stabilita de plata prin actul administrativ fiscal contestat, motiv pentru care in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la impozitul pe profit stabilit suplimentar de plata pe perioada 01.01.2016-31.12.2016, prin Decizia de impunere.

4.Referitor la accesoriile stabilite suplimentar de plata prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, contestate de societate, D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca Societatea X datoreaza bugetului de stat accesoriile stabilite de plata prin actele administrativ fiscale contestate.

In fapt, Societatea X contesta partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere intocmita de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. si anume contesta obligatiile fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca dobanzile aferente impozitului pe profit au fost calculate astfel:

- dobanzi, calculate, asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia 101 depusa in 16.03.2017;
- dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia 101 din data de 20.12.2017;
- dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia 101 nr. din data de 20.12.2017;
- dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Decizia..;
- dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Decizia ;

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca penalitatile de intarziere aferente impozitului pe profit au fost calculate astfel:

- penalitati de intarziere, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia din 16.03.2017;
- penalitati de intarziere, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia din data de 20.12.2017;
- penalitati de intarziere, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia din data de 20.12.2017;
- penalitati de intarziere calculate asupra debitului individualizat de plata prin Decizia;

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca dobanzile aferente TVA, au fost calculate astfel:

- dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia 300 din data de 24.03.2017;

-dobanzi, calculate asupra debitului individualizat de plata prin Decizia;

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca penalitatile de intarziere , au fost calculate astfel:

-penalitati de intarziere , calculate asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia 300;

-penalitati de intarziere calculate, asupra debitului individualizat de plata prin Decizia ..;

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , aferent debitelor stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. stabilit in sarcina Societatii X obligatii fiscale accesorii cu titlu de penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect.

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de nedeclarare, aferente TVA individualizata de plata prin Decizia;

De asemenea, din anexa rezulta ca organele de inspectie fiscala au calculat penalitati de nedeclarare, aferente impozitului pe profit individualizat de plata prin Decizia.

Prin contestatia inregistrata la A.J.F.P., Societatea X depune completare la contestatia inregistrata la A.J.F.P. prin care contesta partial Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere intocmita de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. si anume contesta obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi aferente TVA si impozit pe profit, penalitati de intarziere aferente TVA si impozit pe profit precum si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii cu titlu de penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale nedeclarate sau declarate incorect.

In sustinerea contestatiei societatea contestatoare arata ca accesoriile contestate au fost calculate in mod netemeinic asa cum au fost calculate si creantele fiscale principale motiv pentru care solicita desfiintarea/anularea actelor administrativ fiscale prin care au fost calculate aceste accesorii.

In contestatia inregistrata la A.J.F.P., societatea contestatoare solicita anularea accesoriilor aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar asupra veniturilor din subventii.

Pe perioada 21.12.2015-31.12.2015, obligatiile fiscale accesorii au fost calculate in temeiul prevederilor art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pe aceasta perioada, care prevad:

-art.119

“1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.[...]

(3) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.”

-art.120

“(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.[...]

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,03% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

-art.120¹

"(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Pe perioada 01.01.2016-29.01.2018, sunt incidente dispozițiile art.173, art.174 și art.176 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

-art.173

"(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere."

-art.174

"(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere."

-art.176

"(1) Penalitățile de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozițiile art. 174 alin. (2) - (4) și art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor."

Cu privire la penalitățile de nedeclarare, aceasta au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

"1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizii de impunere."

Din prevederile legale mai sus enunțate, se reține că, pentru neachitarea la termenul de scadență a obligațiilor fiscale, contribuabilul datorează bugetului de stat dobânzi și penalități de întârziere.

De asemenea, se reține că dobânzile și penalitățile de întârziere reprezintă măsura accesorie în raport de debitul stabilit suplimentar de plată.

Totodata, pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de catre contribuabil si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere, contribuabilul datoreaza o penalitate de nedeclarare de 0,08 % pe fiecare zi de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

-dobanzile au fost stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit declarate de societatea contestatoare prin declaratiile privind impozitul pe profit formular 101 si neachitate la termenul de scadenta;

-dobanzile au fost stabilite asupra debitului reprezentand impozit pe profit, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-dobanzile au fost stabilite asupra debitului reprezentand impozit pe profit, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-penalitati de intarziere au fost stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit declarate de societatea contestatoare prin declaratiile privind impozitul pe profit formular 101 si neachitate la termenul de scadenta,;

-penalitati de intarziere au fost stabilite asupra debitului reprezentand impozit pe profit, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-dobanzile au fost stabilite asupra debitului reprezentand TVA declarat de societatea contestatoare prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal si neachitat la termenul de scadenta.

-dobanzile au fost stabilite asupra debitului reprezentand TVA, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-penalitati de intarziere au fost stabilite asupra debitului reprezentand TVA declarat de societatea contestatoare prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal si neachitat la termenul de scadenta.

-penalitati de intarziere au fost stabilite asupra debitului reprezentand TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere.

Cu privire la accesoriile aferente debitelor individualizate prin Decizia de impunere, contestata partial de societate, pentru care aceasta solicita anulara actelor administrative pe motiv ca accesoriile au fost calculate in mod netemeinic si faptul ca dobanzile, penalitati de intarziere si penalitati de nedeclarate reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la impozitul pe profit si TVA si s-a respins contestatia ca nemotivata cu privire la impozitul pe profit, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale" se va respinge contestatia formulata de SC X si cu privire la obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, astfel:

-respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la dobanzile, calculate, asupra impozitului pe profit contestat de societate si respinsa contestatia ca neintemeiata;

-respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la penalitati de intarziere calculate asupra impozitului pe profit, contestat de societate si respinsa contestatia ca neintemeiata;

-respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la dobanzile calculate de organele fiscale aferente TVA contestata de societate si respinsa contestatia ca neintemeiata;

-respingerea ca neintemeiata a contestatiei cu privire la penalitati de intarziere, calculate de organele fiscale aferente TVA, contestata si respinsa contestatia ca neintemeiata;

-respingerea ca nemotivata a contestatiei cu privire la dobanzile, calculate, asupra impozitului pe profit contestat de societate pentru care contestatia a fost respinsa ca nemotivata;

-respingerea ca nemotiva a contestatiei cu privire la penalitatile de nedeclarare calculate asupra impozitului pe profit contestat de societate pentru care contestatia a fost respinsa ca nemotivata;

Cu privire la accesoriile stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit si TVA individualizate de plata prin declaratiile depuse de societate si neachitate la termenul de scadenta respectiv debitele reprezentand impozit pe profit si TVA individualizate de plata prin Decizia de impunere si necontestate de societate, stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, si pentru care societatea contestatoare nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa contestate si aceste accesorii, in temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de Societatea X cu privire la accesoriile, care se compun din:

-dobanzi stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit declarate de societatea contestatoare prin declaratiile privind impozitul pe profit formular 101 si neachitate la termenul de scadenta;

-dobanzi stabilite asupra debitului reprezentand impozit pe profit, individualizat de plata prin Decizia de impunere, necontestat de societate.

-penalitati de intarziere stabilite asupra debitelor reprezentand impozit pe profit declarate de societatea contestatoare prin declaratiile privind impozitul pe profit formular 101 si neachitate la termenul de scadenta,;

-penalitati de intarziere stabilite asupra debitului reprezentand impozit pe profit, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-dobanzi stabilite asupra debitului reprezentand TVA declarat de societatea contestatoare prin decontul de TVA si neachitat la termenul de scadenta.

-dobanzi stabilite asupra debitului reprezentand TVA, individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-penalitati de intarziere stabilite asupra debitului reprezentand TVA declarat de societatea contestatoare prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal si neachitat la termenul de scadenta.

-penalitati de intarziere stabilite asupra debitului reprezentand TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere.

-penalitati de nedeclarare stabilite asupra debitului reprezentand TVA individualizat de plata prin Decizia de impunere, necontestat de societate;

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de Societatea X, inregistrata la D.G.R.F.P. impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscala la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere cu

privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de X, inregistrata la D.G.R.F.P. , impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane juridice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit in valoare de 89.179 lei;
- penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente impozitului pe profit ;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe profit;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitati de intarziere aferente TVA;
- penalitati de nedeclarare aferente TVA;

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind Contenciosul administrativ.