



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA NR. 1263/424/12.05.2014

privind soluționarea contestației formulată de **SC X SRL**, înregistrată la D.G.R.F.P. Timiș
sub nr.X/03.03.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr. X/03.03.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/03.03.2014, asupra contestației formulată prin mandat de **SC X SRL**, cod de înregistrare fiscală X, ORC X, cu domiciliul fiscal în X, str. X, nr.X, jud. X și sediul social în localitatea X, X nr.X, X, jud.X.

SC X SRL contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, pentru suma totală de **X lei**, din care:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 13.01.2014 (adresa de înaintare

nr.X/13.01.2014 anexată la dosarul cauzei) și înregistrarea contestației la A.J.F.P. Timiș în data 13.02.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Contestația este autentificată prin ștampila SC X SRL, semnatura mandatarului X, care a depus în acest sens procura specială în original redactată în limba română, certificată de traducător autorizat.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. SC X SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, a Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, invocând următoarele motive:

Constatările fiscale care influențează calculul profitului impozabil și implicit impozitul pe profit datorat de societate:

Contestatoarea arată că, în ceea ce privește cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, a înregistrat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012 în debitul contului 681 "Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor" amortizarea aferentă mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății.

Ca urmare a verificărilor efectuate de organele de inspecție fiscală, aceștia au constatat că societatea nu a respectat prevederile art.21 alin. (3) lit. i), art. 24 alin. (7) și alin. (11) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborate cu prevederile H.G. nr. 2139/2004, modificat și actualizat prin H.G. nr. 1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv nu s-au calculat amortizări lunare ținând cont de duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe prevăzute de lege, precum și de încadrarea acestora în conformitate cu catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, contestatoarea arată că în urma acestor constatări, organele de inspecție fiscală au procedat la analiza tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, iar în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de către societate, au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix clasa de amortizare aferentă, precum și durata de amortizare. La reîncadrarea mijloacelor fixe de către echipa de inspecție fiscală precum și la stabilirea duratei de amortizare normale au fost avute în vedere două principii, respectiv:

- în situația în care durata normală de funcționare a fost stabilită de către societate, s-a verificat încadrarea în intervalul prevăzut de lege (ținând cont de grupa aferentă fiecărui mijloc fix), iar dacă această durată a fost cuprinsă în interval, s-a păstrat durata stabilită de către societate;

- în situația în care societatea a stabilit durata normală de funcționare pentru anumite mijloace fixe, dar urmare a inspecției fiscale s-a constatat că aceasta nu se încadrează în intervalul prevăzut de lege (datorită încadrării eronate de către societate a mijloacelor fixe în categoriile prevăzute de lege), s-a procedat la stabilirea ca durată normală de funcționare a mijlocului fix intervalul prevăzut de lege.

Astfel, urmare a recalculării limitei permise de lege cu amortizarea mijloacelor fixe, organele de inspecție fiscală au constatat că în anii 2007 și 2008 SC X S.R.L. a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim

prevăzut de lege, rezultând o diferență nedeductibilă fiscal aferentă cheltuieli cu amortizarea în sumă de X lei aferentă anului fiscal 2007 și în sumă de X lei aferentă anului fiscal 2008.

Însă, în ceea ce privește anii 2009, 2010, 2011 și 2012, potrivit aceluiași două principii utilizate în determinarea amortizării maxime prevăzute de lege pentru mijloacele fixe ale societății, contestatoarea susține că organele de inspecție fiscală au stabilit: *"Astfel, urmare recalculării limitei premise de lege cu amortizarea mijloacelor fixe s-a constatat că în anii 2009, 2010, 2011 și 2012 societatea s-a încadrat în acest plafon..."*, ceea ce este total eronat, societatea înregistrând următoarele situații:

- în anul 2009 a înregistrat în debitul contului 681 "Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor" cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe ale societății în sumă de X lei,

- în anul 2010 a înregistrat în debitul contului 681 "Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor" cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe ale societății în sumă de X lei,

- în anul 2011 nu a înregistrat deloc cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe ale societății,

- în anul 2012 nu a înregistrat deloc cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe ale societății,

iar, acest lucru reiese din balanțele de verificare la luna decembrie pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012, anexate la contestație.

Contestatoarea arată că, potrivit anexei 05 la raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013 (înregistrat la AJFP Timiș - IF sub nr. X/19.12.2013), anexată și la contestația formulată, se poate vedea modul de stabilire de către organele de control a sumelor privind amortizarea mijloacelor fixe în anii 2007 și 2008, folosit de către societate pentru calculul amortizărilor mijloacelor fixe pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012.

Urmare a folosirii calculului din anexa 05 de la raportul de inspecție fiscală, contestatoarea precizează că a calculat amortizarea aferentă mijloacelor fixe ale societății pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012, calcul detaliat în tabelul 01, pe care l-a atașat la contestație.

Astfel, contestatoarea precizează că, potrivit calculului amortizării efectuate conform prevederilor stabilite de lege și conform anexei 05 privind calculul amortizării stabilite de organele de inspecție fiscală, a constatat următoarele:

- pentru anul 2009, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe conform balanței de verificare la decembrie 2009 anexată, în sumă de X lei, înregistrând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mici față de plafonul maxim prevăzut de lege (maximul prevăzut de lege conform tabelului este în sumă de X lei), ca urmare a acestora, rezultă o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de X lei;

- pentru anul 2010, societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe conform balanței de verificare la decembrie 2010 anexată, în sumă de X lei, înregistrând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mici față de plafonul maxim prevăzut de lege (maximul prevăzut de lege conform tabelului este în sumă de X lei), ca urmare a acestora, rezultă o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de X lei;

- pentru anul 2011, societatea nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe conform balanței de verificare la decembrie 2011 anexată, neînregistrând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (maximul prevăzut de lege conform tabelului este în sumă de X lei), ca urmare a acestora, rezultă o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de X lei;

- pentru anul 2012, societatea nu a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor

fixe conform balanței de verificare la decembrie 2012 anexată, neînregistrând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (maximul prevăzut de lege conform tabelului este în sumă de X lei), ca urmare a acestora, rezultă o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de X lei.

În concluzie, contestatoarea susține că urmare a analizei organelor de inspecție fiscală, societatea mai are de înregistrat cheltuieli cu amortizarea, cheltuieli deductibile fiscal, astfel: pentru anul 2009 în sumă de X lei, pentru anul 2010 în sumă de X lei, pentru anul 2011 în sumă de X lei și pentru anul 2012 în sumă de X lei.

Cu privire la modul de calculare, evidențiere și declarare a profitului impozabil și a impozitului pe profit în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, contestatoarea arată că se constată următoarele:

I. Aferent anului fiscal 2007

În ceea ce privește determinarea rezultatului exercițiului înregistrat de societate în anul 2007, contestatoarea precizează că împărtășește opinia organelor de inspecție fiscală și anume:

- în anul 2007, s-a reportat pierderea fiscală înregistrată la data de 31.12.2006 în sumă de X lei,

- societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei,

- în acest an s-a constatat în urma inspecției fiscale, că societatea a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe (în sumă de X lei) mai mari decât plafonul maxim prevăzut de lege (în sumă de X lei), cu suma totală de X lei, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma respectivă fiind stabilită ca nedeductibilă de inspecția fiscală. Stabilirea plafonului maxim prevăzut de lege s-a făcut de către organele de inspecție fiscală, acesta este detaliat în anexa 05 la raportul de inspecție fiscală X/19.12.2013, anexată și la contestație.

Contestatoarea precizează faptul că urmare a celor constatate de inspecția fiscală și a faptului că este de acord cu punctul de vedere stabilit de către organele de control, rezultă că pierderea fiscală curentă se diminuează cu suma de X lei, de la X lei la X lei, la data de 31.12.2007, pierderea fiscală totală fiind de X lei, din care X lei aferentă anului 2006.

II. Aferent anului fiscal 2008

Contestatoarea arată că societatea prezintă următoarea situație la finele anului 2008, și anume: s-a înregistrat prin declarația cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei. În anul 2008, a fost reportată pierderea fiscală (din anii 2006 și 2007), înregistrată la data de 31.12.2007 în sumă de X lei, astfel că la data de 31.12.2008, pierderea fiscală totală evidențiată în declarația cod 101 este de X lei.

Referitor la celelalte constatări rezultate în urma inspecției fiscale, contestatoarea precizează că nu are obiecții, prin urmare:

- s-au constatat ieșiri din gestiune a produselor finite aferente vânzărilor, în sumă de X lei și venituri din vânzarea acestora înscrise în facturile emise, în sumă de X lei, ca urmare este o diferență semnificativă, în sumă de X lei. Societatea neputând prezenta documente justificative pentru respectiva descărcare din gestiune a produselor finite, și prin faptul că este înregistrată în contabilitate prin debitul contului 711 "Variația stocurilor", are influență fiscală asupra valorii profitului impozabil în același mod ca și o cheltuială. Întrucât societatea nu a putut prezenta documentele justificative aferente acestei operațiuni, organele de control au stabilit ca fiind cheltuială nedeductibilă.

- societatea a înregistrat o cheltuială deductibilă nejustificată, cheltuiala cu amortizarea mijloacelor fixe (X lei) fiind mai mare decât plafonul maxim prevăzut de lege

(X lei - suma stabilită de organele de inspecție fiscală în anexa 05 la raportul de inspecție fiscală), iar diferența de X lei, fiind considerată cheltuială nedeductibilă fiscal conform prevederilor art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-s-a constatat că societatea a beneficiat în anul 2008 de subvenții de la APIA în sumă de X lei, conform deciziei de plată finală nr. X/17.01.2009, aferentă cererii unice de plată pe suprafața depusă pentru X 2007. Veniturile din subvenții sunt recunoscute ca fiind venituri din exploatare, conform pct. 196 și pct. 212, alin. (1) lit. d) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, și anume venit impozabil suplimentar aferent anului 2008.

Conform celor prezentate mai sus, contestatoarea arată în anul 2008, organele de control au constatat cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile suplimentare în sumă de X lei (X lei + X lei + X lei), care coroborată cu pierderea fiscală curentă pentru anul 2008 înregistrată și declarată de societate, în sumă de X lei, reprezintă un profit impozabil suplimentar stabilit de control în sumă de X lei.

Astfel, pentru anul 2008, se constată diminuarea pierderii fiscale curente cu suma de X lei și stabilirea unui profit impozabil suplimentar de X lei, cu consecința stabilirii pierderii fiscale totale la data de 31.12.2008 pentru suma de X lei (X lei suma precedentă – X lei profitul impozabil curent stabilit suplimentar), din care X lei aferentă anului 2007, respectiv X lei aferentă anului 2006.

III.Aferent anului fiscal 2009

Contestatoarea arată că societatea a înregistrat prin delcaratia cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei. În anul 2009 a fost reportată pierderea fiscală curentă aferentă anului 2008, în sumă de X lei, astfel că la data de 31.12.2009, pierderea fiscală totală evidențiată în declarația cod 101 este de X lei (X lei + X lei).

În evidența contabilă a societății (balanța de verificare) și în registrul de evidență fiscală la data de 31.12.2009 s-a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de X lei, suma ce corespunde cu suma pierderii nete din contul de profit și pierdere aferent bilanțului contabil pe anul 2009.

a) În declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, a fost dedusă amortizarea fiscală a mijloacelor fixe în sumă de X lei (rd.14) fără a înscrie aceeași sumă la rubrica de cheltuieli privind amortizarea contabilă (rd.29), care reprezintă o cheltuială nedeductibilă.

S-a constatat că suma pierderii fiscale stabilită de societate în declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, a fost astfel majorată cu X lei, prin dublarea deducerii la calculul rezultatului fiscal a sumei cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe. Acest lucru reiese din declarația cod 101 privind impozitul pe profit înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. X/26.04.2010. Întrucât nu sunt respectate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, suma de X lei, amintită anterior, se stabilește ca nedeductibilă.

Contestatoarea arată că, în anul 2009, societatea a înregistrat o cheltuială cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de X lei, iar potrivit limitei maxime stabilită de organele de inspecție fiscală aceasta trebuia să înregistreze o cheltuială cu amortizarea în sumă de X lei, rezultând o diferență de X lei, cheltuială deductibilă fiscal.

În concluzie, societatea a înregistrat o cheltuială nedeductibilă în sumă de X lei și o cheltuială deductibilă fiscal în sumă de X lei, rezultă astfel o cheltuială nedeductibilă în sumă de X lei.

b) În luna iulie 2009, a fost înregistrată descărcare din gestiune a unor produse finite reprezentând grâu și porumb în sumă de X lei, fără a fi prezentate documente justificative în acest sens, ca urmare aceste cheltuieli au fost stabilite suplimentar de

control ca fiind o cheltuială nedeductibilă.

c) Ca urmare a verificărilor efectuate s-a constatat că: în luna septembrie 2009 au fost emise facturi către SC X SRL X, fără TVA: nr.X în sumă de X lei, nr.X în sumă de X lei, nr.X în sumă de X lei, nr.X în sumă de X lei, nr. X în sumă de X lei, nr.X în sumă de X lei; în luna octombrie 2009 a fost emisă o factura către SC X SRL X, fact. nr. X în suma de X lei, respectiv în luna noiembrie 2009, facturile: nr. X în sumă de X lei, nr. X în sumă de X lei, vânzări neînregistrate în evidența contabilă, cu consecința fiscală de neevidențiere și declarare a veniturilor din vânzări aferente de X lei. Această sumă a fost stabilită ca fiind un venit impozabil suplimentar pentru anul 2009.

d) Societatea a beneficiat în anul 2009, de o subvenție de la APIA în sumă de X lei, conform deciziei finale de plată nr. X/27.06.2009, aferente cererii unice de plată pe suprafața depusă pentru anul 2008, aceste sume au fost încasate și au fost stabilite de către organul de inspecție fiscală ca fiind un venit impozabil suplimentar aferent anului 2009.

Așadar, se constată că pentru anul 2009, au fost stabilite suplimentar cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei (și anume: cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de X lei (X lei - X lei), cheltuieli cu descărcarea de gestiune - cheltuieli neavând documente justificative la baza înregistrării lor în evidența contabilă - în sumă de X lei), respectiv venituri din vânzări nedeclarate în sumă de X lei și venituri neevidențiate din subvenții APIA în sumă de X lei, cu consecința diminuării pierderii fiscale curente stabilită de societate, cu suma de X lei de la X lei, la X lei.

În aceste condiții se constată, că la data de 31.12.2009, ca urmare a reportării unei pierderi de X lei, o pierdere fiscală totală în sumă de X lei (X lei + X lei), din care: X lei aferentă anului 2006, X lei aferentă anului 2007 și X lei aferentă anului 2009.

IV. Aferent anului fiscal 2010

Contestatoarea arată că, potrivit balanței de verificare la data de 31.12.2010 se constată următoarele:

- veniturile din exploatare în sumă de X lei,
- veniturile financiare, în sumă de X lei, reprezentând venituri din dobânzi,
- cheltuielile totale sunt în sumă de X lei, cea mai mare pondere o au cheltuielile cu despăgubirile, amenzile și penalitățile în sumă de X lei, respectiv cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de X lei.

În ceea ce privește cheltuielile cu despăgubirile, amenzile și penalitățile: X lei penalități pentru SC X SRL, X lei aferentă unor datorii către X, X lei aferentă unui proces verbal de contravenție din data de 06.08.2009.

În ceea ce privește suma de X lei, deși în timpul controlului reprezentantul societății X, a informat verbal organele de inspecție fiscală faptul că suma mai sus menționată reprezintă ultima rată a contractului cu X, aceștia au stabilit că suma reprezentând "către X" nu are un document justificativ în acest sens, deși reprezentantul societății a insistat ca dânsii să facă o adresă către X, operațiune care putea fi soluționată mai ușor fiind vorba de două instituții ale statului. Pentru această sumă societatea se obligă să pună la dispoziție documentele justificative prin care va demonstra ca nu este vorba despre o amenda, cum greșit au stabilit organele de control.

Prin urmare, contestatoarea contestă aceasta sumă precizând că nu o ia în considerare la prezenta contestație și își rezervă dreptul de a folosi documentele justificative în instanță în cazul în care doleanțele societății nu vor fi soluționate prin contestație.

Contestatoarea precizează totodată că, din situația efectuată de către organele de inspecție fiscală cu privire la amortizarea mijloacelor fixe, societatea trebuia să

înregistreze o cheltuială cu amortizarea în sumă de X lei, din bilanța de verificare din data de 31.12.2010 rezultă că societatea a înregistrat o cheltuială cu amortizarea în sumă de X lei, prin urmare societatea trebuia să mai înregistreze o diferență de X lei. Au mai fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit minim declarat.

-potrivit pct.256 alin.(1) lit.d) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile din subvenții sunt recunoscute ca venituri din exploatare. Contestatoarea menționează că a beneficiat de la APIA, de subvenții pentru cultivarea terenurilor agricole în sumă totală de X lei, conform deciziei de plată în avans nr.X/20.11.2011 și a deciziei de plată finale nr.X/14.12.2010, încasate prin viramente bancare în data de 01.11.2010 (X lei), respectiv în data de 29.12.2010 (X lei). Astfel, suma de X lei reprezentând subvenția APIA, în conformitate cu prevederile art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se stabilește ca venit impozabil suplimentar aferent anului 2010.

În urma celor prezentate mai sus, contestatoarea precizează că se constată că în anul 2010, veniturile impozabile sunt în sumă de X lei (X lei + X lei), cheltuielile totale sunt în sumă de X lei (X lei + X lei), din care cheltuielile nedeductibile, conform celor prezentate mai sus, sunt în sumă totală de X lei (X lei + X lei). Prin urmare societatea înregistrează un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei (venituri impozabile de X lei - cheltuieli totale X lei + cheltuieli nedeductibile de X lei).

Prin reportarea pierderii stabilite anterior la data de 31.12.2009 în sumă de X lei, la data de 31.12.2010 societatea înregistrează o pierdere fiscală stabilită în sumă de X lei (X lei - X lei), din care X lei aferentă anului 2010, X lei aferentă anului 2009, respectiv X lei aferentă anului 2007.

V. Aferent anului fiscal 2011

Contestatoarea arată că, potrivit ultimei bilanțe de verificare la data de 31.12.2011 se constată următoarele:

-veniturile din exploatare sunt în sumă totală de X lei, din care X lei venituri din vânzări, X lei venituri din variația stocurilor aferente producției în curs de execuție și X lei venituri din subvenții APIA,

-veniturile financiare sunt în sumă totală de X lei, din care X lei venituri din dobânzi și X lei venituri din reduceri acordate de furnizori,

-cheltuielile totale sunt în sumă de X lei, ponderea cea mai mare având -o, cheltuielile cu materialele auxiliare, cele privind combustibilii, cu piesele de schimb și cheltuielile privind semințele,

-cheltuieli nedeductibile sunt în sumă de X lei stabilită de societate prin registrul de evidență fiscală care reprezintă o amendă aplicată de X (X lei) și unele majorări aferente contribuțiilor salariale (X lei), acestea fiind prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea contestatoarea arată că, potrivit situațiilor referitoare la amortizare, făcute de către organele de inspecție fiscală, amortizarea aferentă anului 2011 era în limita maximă prevăzută de legislația în vigoare, dar societatea nu a înregistrat deloc cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor, prin urmare societatea înregistrează astfel o cheltuială deductibilă, cheltuiala cu amortizarea în limita legală în sumă de X lei.

În aceste condiții, profitul impozabil aferent anului 2011 nedeclarat de societate este conform prevederilor art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei (X lei venituri totale -X lei cheltuieli totale + X lei cheltuieli nedeductibile - X lei cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe).

Astfel, contestatoarea precizează că pentru anul 2011, se stabilește un profit

impozabil suplimentar în sumă de X lei care coroborat cu pierderea fiscală stabilită anterior la data de 31.12.2010 în sumă de X lei, reprezintă un profit impozabil stabilit suplimentar în sumă de X lei, cu un impozit pe profit aferent de X lei.

VI. Aferent anului fiscal 2012

Contestatoarea arată că, potrivit ultimei balanțe de verificare la data de 31.12.2012 se constată următoarele:

-veniturile din exploatare sunt în sumă totală de X lei, din care X lei venituri din vânzări, X lei venituri din variația stocurilor aferente producției în curs de execuție și X lei venituri din subvenții APIA, iar soldul contului 711 "Venituri din variația stocurilor" înainte de închidere este creditor în sumă de X lei,

-veniturile financiare sunt în sumă totală de X lei, reprezentând venituri din dobânzi,

-cheltuielile totale sunt în sumă de X lei, ponderea cea mai mare având-o, cheltuielile cu materialele auxiliare, cele privind combustibilii, cu piesele de schimb și cheltuielile privind semințele, cheltuielile cu salariile personalului și cele privind despăgubirile, amenzile și penalitățile, din care X lei cheltuieli nedeductibile, cheltuieli cu despăgubirile, amenzile și penalitățile,

- potrivit situației cu calculul amortizării, cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe aferentă anului 2012 sunt în sumă de X lei

- în ceea ce privește sumele aferente soldurilor furnizorilor la 31.12.2012 în valoare de X lei reprezintă datoriile ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de 3 ani, contestatoarea menționează că a început demersurile pentru clarificarea acestora și conform declarațiilor din timpul inspecției fiscale, în momentul în care le va soluționa le va aduce la cunoștința organelor de inspecție fiscală, sau își va rezerva dreptul de a le prezenta în instanță în cazul nerezolvării contestației.

Ca urmare, contestatoarea arată că nu este în măsura să se pronunțe deocamdată asupra sumei stabilite de către organele de control ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, precizând faptul că rezolvarea situației în ceea ce privește aceste sume, depinde foarte mult de disponibilitatea furnizorilor în cauză de a pune datele la dispoziție pentru a clarifica soldurile. Aceste sume au fost pierdute din vedere de către societatea (deși faptic ele au fost achitate), și datorită faptului că nu a fost înștiințată niciodată să plătească vreo sumă unuia dintre acești furnizori, ceea ce demonstrează încă o dată faptul că societatea nu prezintă nici un fel de datorie față de prezenții furnizori, iar situația scriptică cu datoriile societății nu prezintă realitatea operațiunilor comerciale.

- referitor la nota contabilă eronată - după cum s-a specificat și în nota explicativă din data de 18.10.2013, data de societatea de contabilitate S.C. X S.R.L., nota contabilă 331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor" cu suma de X lei, a fost făcută în mod eronat în această formă, dar ea are aceleași implicații dacă se făcea invers - în mod corect, și nu influențează rezultatul exercițiului și nici taxa pe valoarea adăugată:

$$345.03 = 331.03 \quad X \text{ lei}$$

$$711 = 345.03 \quad X \text{ lei} \quad \text{în mod corect}$$

$$\text{e la fel cu } 711 = 331.03 \quad X \text{ lei} \quad (331.03 = 711 - X \text{ lei}),$$

organele de control au luat în considerare această notă, deși din punct de vedere contabil este corectă, doar din punct de vedere al formei nu este cea corectă, sumele care fac obiectul acestei note contabile se referă la cheltuielile făcute cu lucrările de înființare, semănare, întreținere și recoltare a culturii de porumb, cheltuieli realizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În urma analizei constatărilor mai sus amintite, contestatoarea arată că

rezultatul fiscal recalculat al anului 2012, modul de calcul al profitului impozabil și impozitul pe profit aferent, se prezintă astfel:

- X lei (venituri totale) - X lei (total sume ale contului 711) - X lei (cheltuieli totale) + X lei (închiderea contul 711 cu contul 121.04) - X lei (cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe) - X lei (deducerea rezervei legale) + X lei (cheltuieli nedeductibile - amenzi, penalități) = X lei, X lei reprezentând „profitul stabilit suplimentar”.

Concluzionând, contestatoarea prezintă situația profitului impozabil și a impozitului pe profit recalculat în urma prezentei contestații:

An	pierdere fiscala/ profit impozabil recalc.de IF	pierdere fiscala/ profit impozabil recalculat de IF cumulat	pierdere fiscala/ profit impozabil recalc.de soc.	pierdere fiscala/ profit impozabil recalculat de soc. cumulat	Imp.profit calc.de IF	Imp.profit calc.de soc.
2007	- X	- X	- X	- X	0	0
2008	X	- X	X	- X	0	0
2009	- X	- X	- X	- X	0	0
2010	X	- X	X	- X	0	0
2011	X	X	X	X	X	X
2012	X	X	X	X	X	X
Total	X	X	0	X	X	X

Contestatoarea aduce la cunoștință faptul că, în cazul în care prin contestația formulată nu vor fi soluționate cererile și obiecțiunile depuse de către societate, își rezervă dreptul de a cere soluționarea lor instanțelor competente.

De asemenea contestatoarea menționează că S.C. X S.R.L. a fost declarată în insolvență în perioada 25.06.2010 -24.05.2012, conform încheierii nr. X/25.06.2010, respectiv Ședinței comerciale nr. X/24.05.2012.

Potrivit art. 41, alin. (4) din Legea nr. 85/2006, privind procedura insolvenței actualizată, "Nici o dobânda, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii atât a procedurii simplificate, cât și a celei generale, în cazul în care nici un plan de reorganizare nu este confirmat."

Astfel, contestatoarea arată că pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, stabilit suplimentar în urma acestei contestații, societatea datorează:

-dobânzi de întârziere pentru perioada 25.05.2012 - 30.11.2013 în procent de 0,04% pentru X zile de întârziere (mod de calcul: X lei x 0,04% x X), în sumă de X lei,
-penalități de întârziere pentru perioada 25.05.2012 - 30.11.2013, totalizând X zile de întârziere (mod de calcul: X lei x 15%), în sumă de X lei.

Pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012, stabilit suplimentar în urma acestei contestații, societatea datorează:

-dobânzi de întârziere pentru perioada 26.02.2013 - 30.11.2013 în procent de 0,04% pentru X zile de întârziere (mod de calcul: X lei x 0,04% x X), în sumă de X lei,
-penalități de întârziere pentru perioada 26.02.2013 - 30.11.2013, totalizând X zile de întârziere (mod de calcul: X lei x 15%), în sumă de X lei.

Calculul majorărilor și penalităților aferente impozitului pe profit

obligație fiscală	perioada	procent	zile întârzier	baza de impozitare	suma stab.supli m.
majorări	25/02/2012 30/11/2013	- 0,04%	X	X	X
		0,04%	X	X	X
penalități	25/02/2012 30/11/2013	- 15%	X	X	X
		15%	X	X	X
TOTAL					X

Contestatoarea aduce la cunostiință faptul că în cazul în care prin contestație nu vor fi soluționate cererile și obiecțiunile depuse de către societate, își rezervă dreptul de a cere soluționarea lor instanțelor competente.

Constatări referitoare la reverificarea cuprinsă de inspecția fiscală parțial privind rambursarea TVA pe perioada 01.01.2006-30.09.2011

În ceea ce privește reverificarea inspecției fiscale privind rambursarea de TVA pe perioada 01.01.2006-30.09.2011, societatea, contestă această operațiune în baza art. 105 Reguli privind inspecția fiscală alin. (3) din Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, și anume: *„Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru flecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.”*

Contestatoarea arată că, potrivit raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, organele de inspecție fiscală susțin că „de la data penultimei verificări pentru rambursare TVA și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare”, susținând că această operațiune nu îndeplinește condițiile de legalitate, cu precădere regula nouății.

Reverificarea pentru același impozit se poate face în condițiile art. 105¹ Reguli privind reverificarea alin.(2) din Codul de procedură fiscală, care presupune: *„Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.”*

Astfel, contestatoarea susține că în speță, organele de inspecție fiscală nu au dreptul să facă reverificarea pe rambursarea de TVA pe perioada 01.01.2006-30.09.2011, deoarece potrivit raportului de inspecție fiscală nr. X/16.12.2011, rambursare a fost efectuată de X (consilier-legitimatie X) și X (consilier- legitimație X):

- persoanele desemnate să efectueze inspecția fiscală pentru perioada 01.01.2006-30.09.2011, prin ordin de serviciu X/21.11.2011 au verificat evidența documentelor cu regim special, în care au fost cuprinse și facturile care fac obiectul reverificării privind TVA colectată, și anume: facturile nr. X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, fapt ce reiese din RIF nr. X/16.12.2011:

„Referitor la documentele cu regim special si formularele financiar-contabile

Societatea verificata a utilizat și în perioada verificată formulare cu regim special achiziționate până în luna decembrie 2006. Aceste formulare au fost evidențiate în fișele de magazie și au fost eliberate pe baza de bonuri de consum.

.....

b) Din setul de facturi: X-X

-utilizate: X-X

-anulate: X, X, X

-neutilizate: X-X

...

Nu s-au constatat deficiente în utilizarea acestora în perioada verificată."

- din același raport de inspecție fiscală, organul de control reprezentat de cei doi consilieri desemnați prin ordin de serviciu, au constatat: „Nu au fost constatate sume suplimentare în legătură cu taxa pe valoarea adăugată colectată. A fost întocmită Fișa de analiză a TVA colectată "

- referitor la sumele privind TVA deductibilă, constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă fiscal în sumă de X lei, TVA aferent sumei de X lei, care reprezintă o ieșire din gestiunea de produse finite, fapt de care nu au amintit organele de inspecție fiscală în perioada verificată anterior.

În concluzie, societatea, contestă atât raportul de inspecție fiscală cât și decizia de impunere, deoarece organelor de inspecție fiscală anterioară, le-au fost puse la dispoziție toate documentele pentru ași desfășura activitatea în condiții optime, au verificat documentele cu regim special, au luat la cunoștință de facturile emise, anulate și neutilizate de către societate, și au fost verificate și documentele societății în ceea ce privește acea descărcare de gestiune. Prin urmare, contestatoarea contestă TVA-ul stabilit suplimentar în sumă de X lei, care nu face obiectul culpei societății, aceasta punând la dispoziția organelor de control a tuturor documentelor societății, cu atât mai mult contestă calculul dobânzilor/majorărilor de întârziere -Taxa pe valoarea adăugată și penalităților de întârziere - Taxa pe valoarea adăugată, deoarece S.C. X S.R.L. nu s-a sustras de la efectuarea controlului privind rambursarea de TVA.

Contestatoarea aduce la cunoștință faptul că în cazul în care prin prezenta contestație nu vor fi soluționate cererile și obiecțiunile depuse de către societate, își rezervă dreptul de a cere soluționarea lor instantanțelor competente.

Constatări referitoare la rambursarea de TVA pe perioada 01.12.2011-30.06.2013

Analiza TVA deductibilă

Contestatoarea arată că așa cum s-a specificat și în nota explicativă din data de 18.10.2013, dată de societatea de contabilitate S.C. X S.R.L., nota contabilă 331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor" cu suma de X lei, a fost făcută în mod eronat în această formă, dar ea are aceleași implicații dacă se făcea invers - în mod corect, și nu influențează rezultatul exercițiului și nici taxa pe valoarea adăugată:

$$345.03 = 331.03 \quad X \text{ lei}$$

$$711 = 345.03 \quad X \text{ lei} \quad \text{în mod corect}$$

e la fel cu $711 = 331.03 \quad X \text{ lei}$ ($331.03 = 711 - X \text{ lei}$)

organele de control au luat în considerare această notă, deși din punct de vedere contabil este corectă, doar din punct de vedere al formei nu este cea corectă, sumele care fac obiectul acestei note contabile se referă la cheltuielile făcute cu lucrările de înființare, semănare, întreținere și recoltare a culturii de porumb.

În concluzie, suma stabilită suplimentar ca TVA nedeductibilă de organele de inspecție fiscală în sumă de X lei, nu este stabilită în mod corect.

Analiza TVA de rambursare

Contestatoarea arată că, într-adevăr suma de X lei, nu a fost înregistrată în contabilitate și nici în deconturile de TVA aferente perioadei 01.12.2011 - 30.06.2013, suma reprezintă TVA stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, la rambursarea de TVA din perioada 01.10.2011-30.11.2011, ca urmare a raportului de

inspecție fiscală nr. X/27.04.2012 și a deciziei de impunere nr.X/27.04.2012.

Prin urmare, solicită „aprobarea la rambursare a sumei de X lei, nefiind respinsă în mod corect la rambursarea de TVA, iar suma solicitată la rambursare fiind în sumă de X lei.”

Contestatoarea precizează că, urmare a raportului de inspecție fiscală nr. X/19.12.2013 și a deciziei de impunere nr. X/19.12.2013, situația financiară a societății X S.R.L. a devenit foarte gravă, fapt care poate conduce inclusiv la pierderi mari de sume, din care menționăm discounturile în valoare de X lei de care societatea ar fi beneficiat din partea furnizorului S.C. X S.R.L. și alte pierderi datorită faptului că societatea nu mai poate achiziționa imput-uri cu plată la recoltare fapt care pune într-o foarte mare dificultate cash-flow-ul societății.

Contestatoarea aduce la cunoștință faptul că în cazul în care prin contestație nu vor fi soluționate cererile și obiecțiunile depuse de către societate prin prezenta, își rezervă dreptul de a cere soluționarea lor instanțelor competente.

În concluzie, SC X SRL contestă decizia de impunere X/19.12.2013 împreună cu raportul de inspecție fiscală nr. X/19.12.2013 (înregistrat la AJFP Timiș - IF sub nr. X/19.12.2013), și anume:

-sumele stabilite suplimentar reprezentând profit în sumă de X lei, cu dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente,

-sumele stabilite suplimentar reprezentând taxa pe valoarea adăugată de plata în urma reverificării rambursării de TVA aferentă perioadei 01.01.2006-30.09.2011 în sumă de X lei, cu dobânzile/majorările de întârziere și penalitățile de întârziere aferente,

-suma de X lei respinsă la rambursare TVA aferentă perioadei 01.12.2011-30.06.2013, și ca urmare suma TVA aprobată la rambursare în sumă de X lei (care ar trebui să fie de X lei (X lei + X lei).

Contestatoarea, consideră că rostul organelor de inspecție fiscală este acela de a preveni în primul rând și de a controla, nu de a distruge investiții serioase care nu au nici o legătură cu greșeli total neintenționate și nedorite, considerate voite de către organele de inspecție fiscală, așa cum rezultă din documentele stabilite de către inspecția fiscală.

La contestația formulată, contestatoarea anexează:

- calcul amortisment pe anii 2007 și 2008,
- calculul amortizării pentru anii 2009,2010, 2011 și 2012 conform legii,
- balanța de verificare aferentă anului 2009,
- balanța de verificare aferentă anului 2010,
- balanța de verificare aferentă anului 2011,
- balanța de verificare aferentă anului 2012,
- procura specială din 21.11.2013 privind împuternicirea domnului X.

II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la SC X SRL inspecția fiscală privind impozitul pe profit pentru perioada 01.01.2007-31.12.2012, taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 (reverificare) și taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2011-30.06.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului cu sume negative de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-2013-17.07.2013, prin care a solicitat soldul sumei negative de TVA în sumă de X lei.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, iar în baza acestora a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile

fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.12.2013, prin care s-a stabilit suma de X lei reprezentând impozit pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată, suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, suma de X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, suma de X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și suma de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, respinsă la rambursare.

Impozit pe profit

Inspecția fiscală privind impozitul pe profit a fost efectuată urmare „Propunerii de efectuare a unei inspecții fiscale X/07.11.2013”, care a fost întocmită în baza constatărilor efectuate de echipa de control în cadrul inspecției fiscale privind rambursarea TVA pentru perioada 01.12.2011 -30.06.2013, referitoare la diminuarea valorică a producției în curs la cultura de porumb fără ca pentru această operațiune să fie prezentate documente justificative legal întocmite.

Din analiza fișei pe plătitor privind impozitul pe profit pe perioada 01.01.2007-31.12.2012, transmisă de AJFP Timiș prin adresa nr. X/20.11.2013, la solicitarea organelor de control, s-a constatat că în perioada 2007 - 2013 societatea a declarat un impozit pe profit datorat în sumă de X lei reprezentând impozitul minim, din care X lei aferent anului 2009 și X lei aferent anului 2010, iar la data de editare a fișei, de 20.11.2013, nu se constată debite restante neachitate.

În perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, s-a constatat că activitatea efectuată de SC X SRL X, constă în efectuarea de lucrări agricole de cultivare și comercializare a cerealelor și plantelor oleaginoase (grâu, porumb, floarea soarelui și orzoaică).

Modul de constituire, declarare și virare a impozitului pe profit a fost verificat în baza sumelor înregistrate în evidența contabilă a societății, a sumelor declarate prin declarațiile cod 100 și 101 precum și a celor consemnate în Registrul de evidență fiscală.

Astfel, organele de inspecție fiscală în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013 consemnează următoarele:

Referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, s-a constatat că societatea a înregistrat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012 în debitul contului 681 « Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor » amortizarea aferenta mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății. Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin. (3) lit. i), art. 24 alin. (7) și alin. (11) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile H.G. nr.2139/2004, modificată și actualizată prin H.G. nr. 1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv nu a calculat amortizări lunare ținând cont de duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe prevăzute de lege precum și de încadrarea acestora în conformitate cu catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin nr. H.G. nr. 2139/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, iar în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de societate au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasa de amortizare aferentă, durata de amortizare.

Organele de inspecție fiscală precizează că la reîncadrarea mijloacelor fixe efectuată precum și la stabilirea duratei de amortizare normale au avut în vedere două

principii, respectiv :

1. În situația în care durata normală de funcționare a fost stabilită de către societate, s-a verificat încadrarea în intervalul prevăzut de lege (ținând cont de grupa aferentă fiecărui mijloc fix), iar dacă această durată a fost cuprinsă în interval, s-a păstrat durata stabilită de societate,

2. În situația în care societatea a stabilit durata normală de funcționare pentru anumite mijloace fixe, dar urmare inspecției fiscale s-a constatat că aceasta nu se încadrează în intervalul prevăzut de lege (datorită încadrării eronate a societății a mijloacelor fixe în categoriile prevăzute de lege) s-a procedat la stabilirea ca durată normală de funcționare a mijlocului intervalului prevăzut de lege.

Astfel, urmare recalculării limitei permise de lege cu amortizarea mijloacelor fixe s-a constatat că în anii 2009, 2010, 2011 și 2012 societatea s-a încadrat în acest plafon, însă în decursul anilor 2007 și 2008, SC X SRL X a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim prevăzut de lege, rezultând o diferență nedeductibilă fiscal aferentă cheltuielii cu amortizarea în sumă totală de X lei aferentă anului fiscal 2007 și X lei aferentă anului fiscal 2008. Situația cu modul de stabilire de către control a sumelor privind amortizarea mijloacelor fixe în anii 2007 și 2008 este prezentată în anexa nr. 05.

Cu privire la modul de calculare, evidențiere și declarare a profitului impozabil și a impozitului pe profit în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

I. Aferent anului fiscal 2007: societatea a înregistrat prin declarația cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2007, a fost reportată pierderea fiscală înregistrată la data de 31.12.2006 în sumă de X lei, astfel că la data de 31.12.2007, pierderea fiscală totală evidențiată în declarația cod 101, este de X lei.

În evidența contabilă (balanța de verificare) și în registrul de evidență fiscală, se înregistrează la data de 31.12.2007, o pierdere contabilă de X lei, cu X lei mai mare decât pierderea contabilă din declarația cod 101.

În contul de profit și pierdere aferent bilanțului contabil pe anul 2007, societatea a înregistrat o pierdere netă în sumă de X lei.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că diferența de X lei dintre suma pierderii contabile din bilanță și cea din declarația cod 101, este generată de faptul că în declarația respectivă au fost înregistrate venituri totale mai mici cu X lei respectiv cheltuieli totale mai mici cu X lei decât sumele respective din bilanța la 31.12.2007.

Ca deficiență în ceea ce privește stabilirea de către societate a nivelului cheltuielilor deductibile în anul 2007, s-a constatat înregistrarea unei cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari decât plafonul maxim prevăzut de lege, cu suma totală de X lei, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma respectivă fiind stabilită ca nedeductibilă de inspecția fiscală.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, iar în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de societate au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasa de amortizare aferentă, durata de amortizare, constatându-se că suma amortizărilor înregistrată pe cheltuieli de societate în 2007 este mai mare cu X lei, față de cele constatate de control. Situația cu modul de stabilire de către control a sumelor privind amortizarea mijloacelor fixe în anul 2007 este prezentată în anexa nr. 05.

Astfel, s-a constatat că pentru anul 2007, pierderea fiscală curentă se diminuează cu suma de X lei, de la X lei la X lei, la data de 31.12.2007, pierderea fiscală totală fiind de X lei din care X lei aferentă anului 2006.

II. Aferent anului fiscal 2008: societatea a înregistrat prin declarația cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei.

Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2008, a fost reportată pierderea fiscală (din anii 2006 și 2007), înregistrată la data de 31.12.2007 în sumă de X lei, astfel că la data de 31.12.2008, pierderea fiscală totală evidențiată în declarația cod 101 este de X lei.

În evidența contabilă (balanța de verificare) și în registrul de evidență fiscală, la data de 31.12.2008 se înregistrează o pierdere contabilă de X lei, suma ce corespunde cu suma pierderii nete din contul de profit și pierdere aferent bilanțului contabil pe anul 2008.

În anul 2008, activitatea societății a constat în cultivarea de grâu, floarea soarelui și porumb, respectiv comercializarea unor cantități de grâu și floarea soarelui.

Din documentele prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 nu au fost conduse evidențele tehnico-operative ale consumurilor efectuate la cultivarea suprafețelor de terenuri cultivate și nici nu au fost evidențiate cantitativ, în fișe de magazie, producțiile agricole obținute. La control, au fost puse la dispoziție procesele verbale de înființare pentru cultura de grâu pe o suprafață de X ha și floarea soarelui pe X ha (anexa nr. 06).

Pe baza facturilor de vânzare și a avizelor de însoțire a mărfurilor, s-a constatat că în anul 2008, s-au vândut X tone de grâu, respectiv X tone de floarea soarelui, fără a se cunoaște cantitățile totale recoltate la culturile respective, întrucât la control nu au fost prezentate fișe de magazie sau procese verbale de recoltare pentru anul respectiv.

Organele de inspecție fiscală fac precizarea că pentru anul 2008, la Registrul agricol s-a declarat o cultură de grâu pe o suprafața de X ha, iar la A.P.I.A. X pentru anul respectiv s-au declarat culturi de floarea soarelui pe X ha, grâu pe X ha, porumb pe X ha și nutreț pe X ha.

Din înregistrările contabile s-a constatat că în anul 2008 în debitul contului 345 « Produse finite » a fost înregistrată în corespondență cu contul 711 "Variația stocurilor", suma de X lei, reprezentând costul de producție al produselor finite agricole realizate, din care X lei reprezintă valoarea producției de porumb a cărei recoltare a fost înregistrată în luna octombrie 2008, X lei reprezintă valoarea producției de floarea soarelui înregistrată în septembrie 2008 iar X lei valoarea producției de grâu înregistrată în luna iulie 2008.

În același an, în creditul contului 345 "Produse finite" au fost înregistrate ieșiri din gestiunea de produse finite în sumă totală de X lei, din care: furaje degradate, în sumă de X lei (provin din perioada anterioară anului 2007, fiind în sold la contul 345 "Produse finite" la data 01.01.2007), care au fost înregistrate pe contul de cheltuieli 6588 « Alte cheltuieli de exploatare », fiind considerate și declarate în formularul 101 ca nedeductibile fiscal, respectiv ieșiri din gestiunea de produse finite aferente vânzărilor, în sumă de X lei, întrucât pentru această sumă societatea nu deține alte documente justificative, decât facturile de vânzare din anul 2008.

Din analiza înregistrărilor contabile efectuate, organele de inspecție fiscală constată că în luna septembrie 2008, conform explicațiilor înscrise la notele contabile, se scoate din gestiune în vederea vânzării, floarea soarelui în valoare de X lei și grâu în valoare de X lei. Cantitățile aferente acestor operațiuni de descărcare a gestiunii nu au fost evidențiate în fișele de magazie (care nu au fost prezentate la control) și nici în alte documente, însă în luna septembrie 2008, din facturile de vânzare prezentate se

constată că au fost vândute X tone de grâu cu suma de X lei plus TVA, conform facturii nr.X/23.09.2008 la SC X SRL X, respectiv X tone de floarea soarelui cu suma totală de X lei plus TVA, conform facturilor nr. X/25.09.2008 (X lei + TVA) și nr. X/25.09.2008 (X lei + TVA) la SC X SRL X.

De asemenea, se constată că în luna decembrie 2008, conform explicațiilor înscrise la notele contabile, se scoate din gestiune grâu în valoare de X lei, fără a se evidenția cantitatea ieșită în fișa de magazie sau alte documente și se vând X tone grâu cu suma de X lei plus TVA la SC X SRL X, conform facturii nr. X/17.12.2008.

La data de 31.12.2008 în evidențele contabile este înregistrat un sold debitor la contul 345 « Produse finite » în sumă de X lei, reprezentând porumb în sumă de X lei (întrucât în luna octombrie 2008 s-a constatat recoltarea culturii de porumb înregistrată în contabilitate la valoarea respectivă dar până la data de 31.12.2008, nu au fost constatate vânzări de porumb), respectiv grâu în sumă de X lei, reprezentând diferența dintre valoarea producției și ieșirile din gestiune pentru vânzare; floarea soarelui fiind scoasă integral din gestiune, la valoarea producției obținute.

Astfel, se constată că în anul 2008, SC X SRL X a înregistrat în contabilitate intrări de produse finite agricole în sumă de X lei, fără ca pentru acestea să se conducă o evidență analitică pentru fiecare producție în parte, din care în același an s-au vândut conform facturilor emise produse agricole (menționate anterior), cu suma totală de X lei plus TVA, care a fost înregistrată și declarată ca fiind venituri din vânzări și au fost scoase din gestiune produse finite aferente vânzărilor în sumă de X lei, fără a se evidenția în fișe de magazie cantitățile din fiecare produs ieșit.

Între sumele reprezentând ieșiri din gestiune a produselor finite aferente vânzărilor, de X lei și suma veniturilor din vânzări înscrisă în facturile emise, de X lei, se constată o diferență semnificativă, de X lei.

Se constată că pentru o valoare a produselor finite ieșite din gestiune de X lei, au fost vândute X tone de floarea soarelui și X tone de grâu obținându-se venituri de X lei. Astfel, pentru chetuieli efectuate în vederea realizării de produse finite de X lei, care au fost scoase din gestiune prin debitul contului 711 "Variația stocurilor", au fost înregistrate venituri din vânzări de doar X lei.

Din analiza comparativă a cheltuielilor de exploatare înregistrate în anul 2007, se constată că în anul respectiv, au fost înregistrate cheltuieli de exploatare de X lei și s-au obținut venituri din vânzarea produselor finite de X lei, în timp ce în anul 2008, au fost înregistrate cheltuieli de exploatare de X lei, obținându-se venituri din vânzarea produselor finite de doar X lei.

Din procesele verbale de înființare culturi pe anul 2008 prezentate de societate, se constată înființarea culturii de floarea soarelui pe X ha și de grâu pe X ha.

În aceste condiții, s-a constatat că nu au fost prezentat procesul verbal de înființare a culturii de porumb (aceasta fiind stabilită doar valoric, de control din verificarea înregistrărilor contabile), iar din cantitățile de floarea soarelui și grâu vândute și înscrise în facturile emise, raportate la suprafețele înscrise în procesele verbale de înființare cultură, se constată o producție medie la hectar de grâu de aproximativ X kg/ha, respectiv floarea soarelui de aproximativ X kg/ha, semnificativ inferioare mediei zonei conform Adresei DAJ X nr. X/10.01.2013, înregistrată la AJFP Timiș IF sub nr. X/11.01.2013.

Potrivit celor prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că suma respectivă de X lei (X lei - X lei), reprezintă înregistrarea în evidența financiar-contabilă a unei descărcări din gestiunea de produse finite, fără ca societatea să poată prezenta documente justificative în acest sens, iar pentru faptul că este înregistrată în contabilitate prin debitul contului 711 "Variația stocurilor", are influență fiscală asupra sumei profitului impozabil în același mod ca și o cheltuială.

Întrucât descărcarea de gestiune respectivă, în sumă X lei nu a putut fi justificată

cu documente și nu este aferentă veniturilor impozabile (aceasta diferență neputând fi justificată de societate), aceasta se stabilește de control ca fiind o cheltuială nedeductibilă, conform prevederilor art. 21 alin. (1) și alin.(4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Ca deficiență în ceea ce privește stabilirea de către societate a sumei cheltuielilor deductibile în anul 2008, s-a mai constatat și înregistrarea unei cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari decât plafonul maxim prevăzut de lege, cu suma totală de X lei, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. (3) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma respectivă fiind stabilită ca nedeductibilă de inspecția fiscală.

Organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, iar în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de societate au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasă de amortizare aferentă, durata de amortizare, constatându-se că suma amortizărilor înregistrată pe cheltuieli de societate în 2008 este mai mare cu X lei, față de cele constatate de control. Situația privind modul de stabilire de către control a sumelor privind amortizarea mijloacelor fixe în anul 2008 este prezentată în anexa nr. 05.

De asemenea, așa cum s-a prezentat anterior, din informațiile transmise de A.P.I.A. X (anexa de lucru nr. 04), s-a constatat că SC X SRL X a beneficiat în anul 2008, de subvenții pe suprafață, în sumă totală de X lei, conform deciziei de plată finale nr. X/17.01.2009, aferentă Cererii unice de plată pe suprafața depuse pentru campania SAPS 2007.

Organele de inspecție menționează că anterior datei deciziei menționate, A.P.I.A. X a mai emis pentru Cererea unică de plată pe suprafața depusă pentru X 2007 și deciziile de plată nr. X/29.05.2008 pentru suma de X lei, respectiv nr. X/26.09.2008 pentru suma de X lei (anexa de lucru nr. 06), care au fost supuse unor verificări suplimentare de inspectorii APIA, ajungându-se în final la suma de X lei. Din verificările efectuate asupra documentelor financiar contabile prezentate la control, se constată că în perioada 2008 - 2010, sumele acordate de A.P.I.A. X nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății prin conturile de venituri, sumele respective fiind identificate ca fiind contabilizate prin creditul conturilor 4551 « Asociați conturi curente și 131 « Subvenții pentru investiții ».

Din documentele bancare prezentate s-a constatat ca în data de 06.06.2008, societatea înregistrează suma totală de X lei (formată din patru sume distincte), ca încasare prin creditul contului 4551 "Asociați conturi curente", explicația din extrasul de cont fiind « Alimentare cont».

Societatea nu a prezentat documente justificative pentru suma respectivă, din verificările efectuate nu au mai fost constatate alte încasări de sume apropiate aceloră din deciziile de plată nr. X/29.05.2008 pentru suma de X lei, respectiv nr. X/26.09.2008 pentru suma de X lei emise de A.P.I.A. X în anul 2008. Contabilitatea din perioada respectivă a fost condusă de o altă societate de prestări servicii contabile, iar următoarele sume reprezentând subvenții A.P.I.A. au fost constatate ca fiind contabilizate tot prin creditul contului 4551 "Asociați conturi curente" în data de 08.07.2009, acestea fiind aferente Cererii unice de plată pe suprafața depuse pentru campania SAPS 2008.

Conform pct. 196 și pct. 212 alin.(1) lit. d) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile din subvenții sunt recunoscute ca fiind venituri din exploatare.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei reprezentând subvenții APIA conform deciziei de plata finale nr. X/17.01.2009, se

stabilește ca venit impozabil suplimentar, aferent anului 2008.

Se constată că pentru anul 2008, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile și venituri impozabile suplimentare în sumă totală de X lei (X lei + X lei + X lei), care coroborată cu pierderea fiscală curentă pentru anul 2008 înregistrată și declarată de societate, în sumă de X lei, reprezintă un profit impozabil suplimentar stabilit de control în sumă de X lei.

Pentru anul 2008, se constată diminuarea pierderii fiscale curente cu suma de X lei și stabilirea unui profit impozabil suplimentar de X lei cu consecința stabilirii pierderii fiscale totale la data de 31.12.2008 pentru suma de X lei (X lei precedentă - X lei profitul impozabil curent stabilit suplimentar), din care X lei aferentă anului 2007, respectiv X lei aferentă anului 2006.

III. Aferent anului fiscal 2009: societatea a înregistrat prin declarația cod 101 privind impozitul pe profit o pierdere contabilă în sumă de X lei și o pierdere fiscală curentă în sumă de X lei. Organele de inspecție fiscală menționează că în anul 2009, a fost reportată pierderea fiscală curentă aferentă anului 2008, în sumă de X lei, astfel că la data de 31.12.2009, pierderea fiscală totală evidențiată în declarația cod 101 este de X lei (X lei + X lei).

În evidența contabilă (balanța de verificare) și în registrul de evidență fiscală, la data de 31.12.2009 se înregistrează o pierdere contabilă de X lei, sumă ce corespunde cu suma pierderii nete din contul de profit și pierdere aferent bilanțului contabil pe anul 2009.

Diferența de X lei dintre suma pierderii contabile din bilanța și cea din declarația cod 101, este generată de faptul că în declarația respectivă au fost înregistrate venituri din exploatare mai mari cu X lei față de sumele din contul de profit și pierdere și din evidența contabilă, respectiv cheltuieli de exploatare mai mari cu X lei decât sumele respective din bilanța la 31.12.2007.

1. S-a constatat că în declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2009, a fost dedusă amortizarea fiscală a mijloacelor fixe în sumă de X lei (rd. 14) fără a se înscrie aceeași sumă la rubrica de cheltuieli privind amortizarea contabilă (rd. 29), care reprezintă o cheltuială nedeductibilă.

Se constată că suma pierderii fiscale stabilită de societate în declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe 2009, a fost astfel majorată cu X lei, prin dublarea deducerii la calculul rezultatului fiscal a sumei cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe. Aspectul este probat cu copia declarației cod 101 privind impozitul pe profit înregistrată la organul fiscal teritorial sub nr. X/26.04.2010.

Întrucât nu sunt respectate prevederile art. 21 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma de X lei amintită anterior se stabilește ca nedeductibilă, de organele de inspecție fiscală.

2. Totodată, s-a constatat că în luna iulie 2009 au fost întocmite două note contabile prin care se înregistrează descărcarea de gestiune a stocului de produse finite în valoare de X lei rămas în soldul contului 345 "Produse finite" la data de 31.12.2008 (711 "Variația stocurilor" = 345 "Produse finite" cu suma de X lei).

Din verificările efectuate, s-a constatat că, valoric, stocul respectiv reprezintă porumb în sumă de X lei și grâu în sumă de X lei.

În perioada 01.01.2009 - 31.07.2009, din documentele prezentate nu au fost constatate vânzări de porumb iar în ceea ce privește grâul, în perioada respectivă s-a constatat doar vânzarea a X tone conform facturii nr. X/09.01.2009 la SC X SRL X în sumă de X lei plus TVA, fără a se efectua înregistrarea descărcării din gestiune până în luna iulie 2009 așa cum s-a prezentat anterior. Se constată că în luna iulie 2009, a fost înregistrată descărcarea din gestiune a unor produse finite reprezentând grâu și porumb

în sumă de X lei, fără a fi prezentate documente justificative în acest sens, întocmite pentru evidențierea destinației produselor respective (vânzări, pierderi din gestiune etc).

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că reprezentantul societății, dl. X a răspuns la întrebarea nr. 8 a Notei explicative din data de 18.11.2013 (anexa nr.07), că nu știe ce reprezintă suma respectivă de X lei și că nu știe nici care a fost motivul înregistrării descărcării din gestiune a produselor respective.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că prin înregistrarea descărcării din gestiune menționată anterior, societatea a diminuat suma rezultatului fiscal, ieșirea din gestiune fiind operată prin debitul contului 711 « Venituri din variația stocurilor », influența la calculul profitului impozabil fiind asimilată cu o cheltuială.

Societatea nu poate prezenta documente justificative privind destinația produselor finite în sumă de X lei înregistrate ca descărcate din gestiune astfel că, în conformitate cu prevederile art. 21 alin.(1) și alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma respectiva este stabilită suplimentar de control ca fiind o chetuiala nedeductibilă.

3. S-a mai constatat că în luna septembrie 2009 au fost emise către SC X SRL X facturile în sume fără TVA nr.X de X lei, nr.X de X lei, nr.X de X lei, nr.X de X lei, nr.X de X lei, nr.X de X lei, nr.X de X lei reprezentând X tone de gâu; în luna octombrie 2009 a fost emisă către SC X SRL X, factura nr. X/28.10.2009 de X lei reprezentând X tone de floarea soarelui, respectiv în luna noiembrie 2009 au fost emise către SC X SRL X, facturile nr.X/19.11.2009 de X lei și nr.X/26.11.2009 de X lei reprezentând X tone de floarea soarelui, aceste vânzări nefiind înregistrate în evidența contabilă, cu consecința fiscală de neevidențiere și declarare a veniturilor din vânzări aferente de X lei. Facturile respective sunt prezentate în copie la anexa nr. 08.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că urmare verificării actelor bancare s-a constatat că dintre facturile anterior precizate, cele având nr. X/19.11.2009 de X lei și nr.X/26.11.2009 de X lei, au fost încasate prin virament bancar, operațiunile de încasare respective fiind operate prin contul 5121 « Conturi la banei » în corespondență cu contul 473 « Sume în curs de lămurire ».

Potrivit prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, suma de X lei se stabilește ca fiind un venit impozabil suplimentar pentru anul 2009.

4. În anul 2009, societatea a încasat conform Deciziei finale de plată nr.X/27.06.2009 subvenții A.P.I.A, în sumă totală de X lei aferente Cererii unice de plată pe suprafața depusă pentru anul 2008 (anexa de lucru nr. 05).

Suma respectivă a fost încasată prin contul bancar în două tranșe, respectiv X lei în data de 08.07.2009 (X lei + X lei) și X lei în data de 26.09.2009, operațiunile fiind contabilizate prin creditul contului 4551 "Asociați conturi curente" și nu printr-un cont de venituri, prin care se înregistrează subvențiile potrivit pct. 196, respectiv pct. 212 alin.(1) lit. d) din OMFP nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei reprezentând subvenții APIA, se stabilește ca venit impozabil suplimentar aferent anului 2009.

Se constată că pentru anul 2009, au fost stabilite suplimentar de control cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei (X lei + X lei), respectiv venituri din vânzări nedeclarate în sumă de X lei, și venituri neevidențiate din subvenții A.P.I.A de X lei, cu consecința diminuării pierderii fiscale curente stabilită de societate, cu suma de X lei de la X lei, la X lei.

În aceste condiții se constată, că la data de 31.12.2009, urmare unei pierderi de reportat de X lei din anii precedenți (recalculată de control), se constată o pierdere fiscală totală în sumă de X lei (X lei+ X lei), din care : X lei aferentă anului 2006, X lei

aferentă anului 2007, și X lei aferentă anului 2009.

IV. Aferent anului 2010: se constată că societatea nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal teritorial declarația cod 101 privind impozitul pe profit.

De asemenea, s-a constatat că bilanțul contabil pe anul 2010, nu a fost întocmit, acesta nefiind prezentat organelor de control și nu figurează în baza de date a DGRFP Timișoara ca fiind depus.

Din verificările efectuate, s-a constatat că în anul 2010 privind impozitul pe profit, s-au depus declarații cod 100 prin care s-a declarat în trimestrul I și II, un impozit pe profit minim datorat în sumă totală de X lei.

La data de 31.12.2010, în bilanța de verificare și în registrul de evidență fiscală s-a înregistrat un profit contabil în sumă de X lei.

În registrul de evidență fiscală au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, reprezentând cheltuielile cu impozitul pe profit minim declarat, rezultând la data de 31.12.2010 un profit impozabil în sumă de X lei.

Urmare verificării veniturilor înregistrate în contabilitate în perioada respectivă, se constată că societatea a înregistrat venituri totale în sumă de X lei.

Din verificarea facturilor de vânzare emise în anul 2010, s-au constatat vânzări de rapiță și porumb în sumă de X lei, care a fost înregistrată ca venituri din vânzări în contul 707 "Venituri din vânzarea mărfurilor".

Societatea a mai înregistrat venituri din dobânzi în sumă de X lei în contul 766 "Venituri din dobânzi".

În anul 2010 nu s-a înregistrat producție finită sau în curs de execuție și nu au fost constatate înregistrări prin contul 711 « Variația stocurilor ».

În ceea ce privește cheltuielile, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă au fost înregistrate cheltuieli în sumă de X lei din care ponderea cea mai importantă o au cheltuielile cu despăgubirile, amenzile și penalitățile în sumă de X lei, respectiv cheltuielile privind amortizarea mijloacelor fixe în sumă de X lei.

Penalitățile, în sumă de X lei, sunt datorate către SC X SRL X pentru care a fost emisă factura nr. X/17.11.2010 conform unui titlu executoriu aferent unei sentințe civile definitive și irevocabile, suma respectivă fiind deductibilă la calculul rezultatului fiscal.

Diferența de X lei este aferentă, potrivit explicațiilor înscrise la notele contabile, unor datorii către X în sumă de X lei, respectiv unui proces verbal de contravenție din data de 06.08.2009 în sumă de X lei, însă organele de inspecție fiscală nu au identificat documentele respective.

Reprezentantului legal i s-a cerut prezentarea documentelor justificative aferente sumei de X lei, întrucât acestea nu au putut fi identificate de echipa de inspecție fiscală.

La întrebarea nr. 5 a Notei explicative din data de 22.11.2013 (anexa nr. 09), reprezentantul legal al societății a răspuns că nu știe dacă poate prezenta documentele respective.

Până la data încheierii prezentului act de control, reprezentantul legal al societății nu a prezentat documentele solicitate.

Potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile, datorate către autoritățile române, nu sunt deductibile.

Totodată, aceste cheltuieli nu sunt aferente anului fiscal 2010 și nu au la bază înregistrării în contabilitate documente justificative, astfel că aceste cheltuieli sunt nedeductibile și potrivit prevederilor art. 19 alin.(1), respectiv art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În anul 2010, SC X SRL X a beneficiat de la APIA, de subvenții pentru cultivarea terenurilor agricole în sumă totală de X lei, conform deciziei de plată în avans nr.

X/20.10.2011 și deciziei de plată finale nr.X/14.12.2010 (anexa de lucru nr. 05), încasate prin viramente bancare în data de 01.11.2010 (X lei), respectiv în data de 29.12.2010 (X lei).

S-a constatat că SC X SRL X, a înregistrat subvențiile respective în creditul contului 131 « Subvenții pentru investiții » în corespondență cu 5121 "Conturi la banci în lei", fără a transfera suma încasată de X lei în conturile de venituri aferente anului 2010. S-a constatat că suma respectivă a fost transferată în anul 2011, în contul 117 « Rezultatul reportat » (anexa nr. 10).

Conform pct. 256 alin.(1) lit. d) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile din subvenții sunt recunoscute ca venituri din exploatare.

În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei reprezentând subvenții APIA, se stabilește ca venit impozabil suplimentar aferent anului 2010.

Se constată că în anul 2010, veniturile impozabile sunt în sumă de X lei (X lei + X lei), cheltuielile totale sunt în sumă de X lei din care cheltuielile nedeductibile, conform celor prezentate anterior sunt în sumă totală de X lei (X lei + X lei).

Întrucât societatea nu a depus la organul fiscal teritorial declarația cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2010, în baza prevederilor art. 19 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stabilește un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei (venituri impozabile de X lei - cheltuieli totale de X lei + cheltuieli nedeductibile de X lei).

Prin reportarea pierderii stabilite de control la data de 31.12.2009 în sumă de X lei, la data de 31.12.2010, societatea înregistrează o pierdere fiscală stabilită de control în sumă de X lei (X lei - X lei), din care X lei aferentă anului 2009, respectiv X lei aferentă anului 2007.

V. Aferent anului 2011: se constată că societatea nu a întocmit și nu a depus la organul fiscal teritorial declarația cod 101 privind impozitul pe profit.

Din verificările efectuate, s-a constatat că în anul 2011, privind impozitul pe profit s-au depus trimestrial declarații cod 100 prin care nu s-a declarat impozit pe profit datorat.

La data de 31.12.2011, în bilanța de verificare s-a înregistrat un profit contabil în sumă de X lei, iar în registrul de evidență fiscală s-a înregistrat un profit contabil în sumă de X lei.

În registrul de evidență fiscală au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, fără a se specifica ce reprezintă.

S-a constatat că la data efectuării inspecției fiscale, bilanța de verificare la 31.12.2011 este modificată față de bilanța care a stat la baza întocmirii bilanțului contabil pe anul 2011.

Conform ultimei variante a bilanței la data de 31.12.2011, se constată următoarele :

- Veniturile din exploatare sunt în sumă totală de X lei din care X lei venituri din vânzări, X lei venituri din variația stocurilor aferente producției în curs de execuție (impozabile în acest caz) și X lei venituri din subvenții APIA.

Au fost verificate facturile de vânzare, constatându-se că acestea sunt înregistrate în contabilitate ca venituri din vânzări.

- Veniturile financiare sunt în sumă totală de X lei din care X lei venituri din dobânzi și X lei venituri din reduceri acordate de unii furnizori.

- Cheltuielile totale sunt în sumă de X lei, ponderea cea mai mare având-o, cheltuielile cu materialele auxiliare, cele privind combustibilii, cu piesele de schimb și cheltuielile

privind semințele.

Ca și cheltuieli nedeductibile s-a constatat că suma de X lei stabilită de societate prin registrul de evidență fiscală reprezintă o amendă aplicată de X (X lei) și unele majorări aferente contribuțiilor salariale (X lei), acestea fiind prevăzute la art. 21 alin. (4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, profitul impozabil aferent anului 2011 nedeclarat de societate este conform prevederilor art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sumă de X lei (X lei venituri totale - X lei cheltuieli totale + X lei cheltuieli nedeductibile).

Pentru anul 2011, se stabilise un profit impozabil suplimentar în sumă de X lei care coroborat cu pierderea fiscală stabilită de control la data de 31.12.2010 în sumă de X lei, reprezintă un profit impozabil stabilit suplimentar în sumă de X lei cu un impozit pe profit aferent de X lei.

VI. Aferent anului fiscal 2012: societatea a înregistrat în declarația cod 101, un profit contabil în sumă totală de X lei, iar în bilanța de verificare la data de 31.12.2012, a fost înregistrat un profit contabil în sumă de X lei, respectiv în registrul de evidență fiscală a fost înregistrat ca profit contabil suma de X lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

În declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2012, depusă la organul fiscal teritorial, societatea a înregistrat venituri totale în sumă de X lei din care X lei reprezintă venituri din exploatare și X lei, venituri financiare.

Din analizarea înregistrărilor contabile și a bilanței de verificare, la data de 31.12.2012, se constată venituri financiare în sumă de X lei și venituri din exploatare în sumă totală de X lei, din care : veniturile din vânzarea produselor finite sunt în sumă de X lei, alte venituri din exploatare sunt în sumă de X lei iar soldul contului 711 « Venituri din variația stocurilor » înainte de închidere este creditor în sumă de X lei (suma respectivă fiind evidențiată în contul de profit și pierdere și reprezintă valoarea producției în curs la data de 31.12.2012).

În registrul de evidență fiscală, societatea a înregistrat venituri totale în sumă de X lei din care: X lei venituri financiare, respectiv X lei venituri din exploatare, în care sunt cuprinse veniturile din vânzarea produselor finite de X lei și veniturile în sumă de X lei, reprezentând subvențiile APIA.

În aceste condiții, se constată că în declarația cod 101 privind impozitul pe profit aferentă anului 2012, nu s-au declarat venituri din exploatare în sumă de X lei (X lei — X lei), reprezentând veniturile din subvențiile APIA de X lei (cont 7584 "Alte venituri din exploatare") și suma producției în curs de execuție la sfârșit de an de X lei (cont 711 "Venituri din variația stocurilor" - reprezentând venituri impozabile).

Conform prevederilor pct. 256 alin. (1) lit. d) și lit. b) și alin.(3) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, veniturile din subvenții precum și cele aferente producției în curs, reprezintă venituri din exploatare, care sunt impozabile la calculul rezultatului financiar.

În declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2012, depusă la organul fiscal teritorial, societatea a înregistrat cheltuieli totale în sumă de X lei la rubrica de cheltuieli din exploatare.

Din analizarea înregistrărilor contabile și a bilanței de verificare, la data de 31.12.2012, se constată cheltuieli totale în sumă de X lei din care ponderea cea mai importantă o au : cheltuielile privind combustibilii, cu piesele de schimb, cheltuielile privind semințele, cheltuielile cu salariile personalului și cele privind despăgubirile, amenzile și penalitățile. Organele de inspecție fiscală menționează că în registrul de

evidență fiscală, societatea a evidențiat ca nedeductibile, cheltuielile cu despăgubirile, amenzile și penalitățile în sumă de X lei, însă în declarația cod 101 această sumă nu a fost evidențiată.

S-a mai constatat că în declarația cod 101, societatea a omis să evidențieze cheltuieli totale în sumă de X lei (X lei din balanța de verificare la 31.12.2012 - X lei din declarația cod 101 pe anul 2012).

În declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2012, depusă la organul fiscal teritorial, societatea a înregistrat o pierdere fiscală de recuperat din anii precedenți în sumă de X lei și a dedus suma de X lei din profitul brut reprezentând rezerva legală (1/5 din capitalul social vărsat de 200 lei).

Referitor la deficiențele constatate în anul 2012, privind modul de determinare a sumei impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală consemnează:

Urmare analizării soldurilor conturilor 401 « Furnizori » și 404 « Furnizori de imobilizări » din balanța de verificare la data de 31.12.2012, s-a constatat că în componența acestora se regăsesc sume cu o vechime mai mare de 3 ani. Conform prevederilor OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aceste solduri, care reprezintă datorii și creanțe prescrise potrivit prevederilor art. 2517 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, trebuiau să fie considerate de societate ca venituri și respectiv cheltuieli din exploatare.

La data de 31.12.2012, conturile 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări" prezintă solduri creditoare în sumă de X lei, respectiv X lei. Din analiza listei de inventar la data de 31.12.2007 și a Situației facturilor neachitate aferente conturilor 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări", s-a constatat că din aceste sume, X lei reprezintă datorii ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de trei ani, acestea intrând astfel sub incidența termenului de prescripție extinctivă, prevăzut la art. 2517 și art. 2523 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil. Tabelul cu furnizorii și sumele respective este prezentat în anexa nr. 11.

Potrivit prevederilor punctului 256 alin. (1) lit. e) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene : "Veniturile din exploatare cuprind: (...) e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare."

Pe cale de consecință, suma de X lei, se stabilește de control ca venit impozabil suplimentar pentru anul 2012.

Totodată, urmare analizării fișei contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » s-a constatat că societatea a alocat cheltuieli până la data de 31.08.2012 aferente culturii de porumb în sumă totală de X lei (331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor"), din care cheltuieli directe în sumă de X lei și cheltuieli indirecte în sumă de X lei.

În data de 01.09.2012, prin Nota contabilă X/01.09.2012 s-a stornat din debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » suma totală de X lei, explicația menționată la nota întocmită fiind « corecție înregistrări cheltuieli directe și indirecte » (anexa nr. 01).

Având în vedere acest aspect, prin Nota explicativă din data de 18.10.2013 (anexa nr. 01), au fost solicitate reprezentantului societății de contabilitate SC X SRL X, respectiv d-nei X, informații suplimentare în acest sens.

Astfel, la întrebarea «vă rugăm să ne precizați care este explicația pentru întocmirea notei contabile nr. X din data de 01.09.2012 prin care a fost diminuată valoarea producției în curs la porumb cu suma totală de X lei și care sunt documentele justificative în baza cărora a fost întocmită nota contabilă », răspunsul dat de către reprezentantul societății de contabilitate a fost că, « Nota mai sus menționată a fost

făcuta în mod eronat în data de 01.09.2012, însă această notă nu a afectat situația veniturilor și cheltuielilor societății, eroarea a fost că nu s-a trecut suma respectivă prin contul 345.03 "Produse finite"».

Analizând documentele prezentate de către societate precum și explicațiile furnizate, au rezultat următoarele aspecte :

- în decursul anului agricol 2012 societatea a obținut o producție totală de porumb de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha, respectiv cu 54% mai puțin față de producția medie pe zona de cultura X, comunicată de către DADR X (X kg/hectar),

- costul total al producției de porumb înregistrat inițial în debitul contului 331. 03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » a fost de X lei, societatea obținând venituri impozabile din comercializarea întregii cantități de porumb obținut în suma totală de X lei (conform facturii nr. X/16.11.2012 emisă către SC X SRL X),

- desi, în mod corect societatea afirmă faptul că nota contabilă înregistrată în data de 01.09.2012 menționată anterior, nu influențează per total sumele veniturilor și ale cheltuielilor societății, din analiza fișei privind modul de calcul al costului de producție pentru recolta de porumb 2011-2012 se constată că doar o parte din totalul cheltuielilor directe și indirecte înregistrate de către societate în perioada 2011 -2012 în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », au fost recunoscute de societate la calculul costului de producție/kg porumb obținut, respectiv din totalul de X lei au fost recunoscute ca și cheltuieli aferente costului de producție pentru cultura de porumb doar suma totală de X lei, suma care a fost înregistrată în contul 345.03 «Produse finite porumb X ha », diferența de X lei reprezentând cheltuieli directe și indirecte care nu au fost repartizate de către societate nici pentru producția de porumb dar nici pentru o altă activitate.

Având în vedere cele prezentate anterior, s-a constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli de producție pentru realizarea culturii de porumb aferentă anului 2012, în sumă totală de X lei din care, conform notei contabile de stornare efectuată în data de 01.09.2012, nu recunoaște suma totală de X lei, aceasta reprezentând toate cheltuielile indirecte de X lei din perioada octombrie 2011 -august 2012, respectiv cheltuielile directe de X lei din perioada aprilie 2012 - august 2012.

Având în vedere că aceste cheltuieli nerecunoscute de societate ca fiind aferente culturii de porumb 2011 -2012, nu au fost repartizate unei alte culturi din aceeași perioadă sau altor venituri impozabile, se constată că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, acestea nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În aceste condiții, se constată că în declarația cod 101 privind impozitul pe profit pe anul 2012 depusă la organul fiscal teritorial, societatea a declarat un profit contabil în sumă de X lei în loc de X lei conform evidențelor contabile, a bilanței de verificare și a contului de profit și pierdere aferent bilanțului contabil pe anul 2012.

În Registrul de evidență fiscală, s-a evidențiat un profit contabil de X lei, nefiind cuprins rezultatul variației stocurilor, care reprezintă venituri impozabile de X lei.

De asemenea, în declarația cod 101 privind impozitul pe profit, societatea a evidențiat la data de 31.12.2012, o pierdere fiscală totală de X lei (X lei profit brut -X lei deduceri rezerve legale -X lei reportarea pierderii fiscale din anii precedenți).

Urmare celor prezentate anterior se constată că, în conformitate cu prevederile art. 19 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru anul 2012, rezultatul fiscal recalculat de control al SC X SRL X este un profit impozabil în sumă de X lei, cu un impozit pe profit aferent în sumă de X lei (X lei x 16%).

Modul de calcul pentru suma profitului impozabil recalculat:

- X lei (Venituri totale impozabile conform bilanței de verificare) + X lei (venituri suplimentare stabilite de control) - X lei (Cheltuieli totale conform bilanței de verificare) - X lei (Deducerea rezervei legale) + X lei (Cheltuieli nedeductibile stabilite de societate) + X lei (Cheltuieli nedeductibile stabilite suplimentar de control) = X lei;

- la calculul sumei profitului impozabil la data de 31.12.2012, organele de control au stabilit că societatea nu mai prezintă pierdere de recuperat din anii precedenți, întrucât la data de 31.12.2011, a fost stabilit un profit impozabil suplimentar de X lei, și au luat în considerare toate sumele reprezentând cheltuieli și venituri din evidența contabilă a societății.

Sinteza constatărilor cu implicații fiscale asupra profitului impozabil și a impozitului pe profit pentru perioada 01.01.2007 - 31.12.2012 :

	Pierdere fiscală/ Profit impozabil declarat de societate	Profit impozabil suplimentar stabilit de IF	Pierdere fiscală/ Profit impozabil recalculat de IF	Profit impoz. recalculat de IF cumulat	Imp. pe profit calculat de IF (16%)
An 2007	- X	X	- X		- X
An 2008	- X	X	X		- X
An 2009	- X	X	- X		- X
An 2010	0	X	X		- X
An 2011	0	X	X	X	X
An 2012	-X	X	X	X	X
Total	- X	X		X	X

Organele de inspecție fiscală consemnează că impozitul pe profit datorat de societate pe anii 2011 și 2012, stabilit suplimentar de control, nu a fost achitat la data scadentă.

Conform art. 34 alin. (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, SC X SRL X avea obligația declarării și plății anuale a impozitului pe profit până la data de 25 februarie a anului următor.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că SC X SRL X a fost declarată în insolvență în perioada 25.06.2010 - 24.05.2012, conform încheierii nr. X/25.06.2010, respectiv Ședinței comerciale nr. X/24.05.2012.

Potrivit art. 41, alin. (4) din Legea nr. 85/2006, privind procedura insolvenței actualizată, "Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii atât a procedurii simplificate, cât și a celei generale, în cazul în care nici un plan de reorganizare nu este confirmat".

Pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, stabilit suplimentar de control, societatea datorează dobânzi de întârziere, în sumă de X lei pentru perioada 25.05.2012 - 30.11.2013 în procent de 0,04%, pentru X zile de întârziere, (mod calcul : X lei x 0,04% x X zile), în conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr.92/2003 actualizată;

Pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012, stabilit suplimentar de control, societatea datorează dobânzi de întârziere, în sumă de X lei pentru perioada 26.02.2013 - 30.11.2013 în procent de 0,04%, pentru X zile de întârziere, (mod calcul: X lei x 0,04% x X zile), în conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr.92/2003 actualizată.

De asemenea, pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2011, stabilit suplimentar de control, societatea datorează penalități de întârziere, în sumă de X lei, pentru perioada 25.05.2012-30.11.2013, totalizând X zile de întârziere (mod calcul : X lei x 15%) în conformitate cu

prevederile art. 120 ¹ din OG nr.92/2003 actualizată.

Pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, reprezentând impozit pe profit aferent anului 2012, stabilit suplimentar de control, societatea datorează penalități de întârziere, în sumă de X lei, pentru perioada 26.02.2013 -30.11.2013, totalizând X zile de întârziere (mod calcul : X lei x 15%) în conformitate cu prevederile art. 120 ¹ din OG nr.92/2003 actualizată.

Taxa pe valoarea adăugată

Referitor la taxa pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009, organele de inspecție fiscală consemnează că inspecția fiscală a fost efectuată ca urmare aprobării Referatului pentru solicitarea reverificării nr. X/16.11.2013.

A fost emisă Decizia de reverificare nr. X/18.11.2013, care a fost transmisă contribuabilului împreună cu Avizul de inspecție fiscală nr. X/22.11.2013, sub semnătura în data de 22.11.2013.

Organele de inspecție fiscală menționează că perioada pentru care s-a efectuat reverificarea a fost cuprinsă de inspecția fiscală parțială privind rambursarea TVA pe perioada 01.01.2006 - 30.09.2011, fiind întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/16.12.2011 și Decizia de impunere nr. X/16.12.2011.

Aspecte de ordin general:

Cu ocazia inspecției fiscale în desfășurare la SC X SRL X pentru TVA aferentă perioadei 01.12.2011 - 30.06.2013 ca urmare a solicitării societății de rambursare a TVA și pe perioada 01.01.2007 – 31.12.2012 pentru impozitul pe profit ca urmare a extinderii inspecției fiscale pentru impozitul pe profit, așa cum prevede art. 102 alin. (3) lit. c) din OG 92/2003 republicată, organele de inspecție fiscală au constatat faptul că de la data penultimei verificări pentru rambursarea TVA și până în prezent au apărut elemente suplimentare, care influențează rezultatele inspecției fiscale anterioare, în cadrul perioadei de prescripție de 5 ani, constând în:

- neevidențierea de venituri impozabile privind profitul în sumă totală de X lei, cu o TVA colectată de X lei, aferente unor operațiuni de vânzare cereale efectuate în cursul anului 2009 în baza unui număr de șapte facturi emise către SC X SRL X, jud. X, care deși nu au înscrisă data emiterii, au fost identificate ca fiind emise în intervalul ianuarie 2009 - septembrie 2009, respectiv trei facturi emise către SC X SRL X în perioada octombrie - noiembrie 2009. Facturile respective, nu au fost înregistrate în evidența financiar-contabilă și fiscală a societății, pentru acestea nefiind calculate și declarate impozitul pe profit și TVA colectată.

- stabilirea ca fiind cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit a sumei totale de X lei aferentă înregistrării ieșirii din gestiune în luna iulie 2009 a unor produse finite prin Nota contabilă : 711 "Venituri din variația stocurilor" = 345 "Produse finite", fără ca societatea să prezinte explicații și documente justificative aferente acestei descărcări de gestiune, și fără a fi efectuate ajustările TVA și cele ale cheltuielilor deduse aferente.

Analiza TVA deductibila

Organele de inspecție fiscală, urmare efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit (01.01.2007 -31.12.2012), conform Avizului nr. X/07.11.2013, au constatat că în luna iulie 2009, în evidența contabilă a societății, respectiv în registrul jurnal (document probant prezentat în anexa nr. 17) a fost înregistrată nota contabilă 711 "Venituri din variația stocurilor" = 345 "Produse finite" = X lei, reprezentând ieșiri din gestiunea de produse finite.

Pentru nota contabilă respectivă, nu au fost prezentate documente justificative, astfel că, prin Nota explicativă din 18.11.2013 (anexa nr. 02), împuternicitului administratorului, dl. X i-au fost solicitate informații relevante despre natura produselor

scoase din gestiune, precum și prezentarea motivului înregistrării descărcării gestiunii și a documentelor justificative aferente. Acesta a răspuns la înrebarea nr. 8, că nu știe ce reprezintă suma respectivă și nici motivul scoaterii din gestiune.

Ținând cont de cele prezentate anterior, se constată următoarele :

1. Contravaloarea produselor scăzute din gestiune în sumă de X lei, nu reprezintă o cheltuială efectuată în folosul realizării de operațiuni taxabile;
2. Sumele de TVA deduse de societate pentru realizarea produselor finite scăzute din gestiune fără documente justificative, nu pot fi stabilite, întrucât în perioada respectivă, nu au fost conduse evidențe analitice privind elementele de cost ale realizării producțiilor agricole.

În aceste condiții, se constată că în speță, sunt aplicabile prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia «...deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:... persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum ... alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere ... », coroborat cu prevederile punctului 53 alin.(6) din H.G. nr. 44/2004 potrivit căruia «în baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea ».

Se constată, astfel că societatea pierde dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, suma respectivă fiind aferentă lunii iulie 2009.

Analiza TVA colectată

Așa cum s-a arătat anterior, în cursul efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit (01.01.2007 - 31.12.2012), conform Avizului nr. X/07.11.2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele :

1. În evidența contabilă a societății, nu au fost înregistrate facturile nr. X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei și nr.X/X în sumă de X lei, emise către SC X SRL X, jud.X. Aceste facturi, care reprezintă vânzări de grâu, nu au înscrise data emiterii și data livrării, au fost identificate de organele de inspecție fiscală ca fiind emise în perioada 09.01.2009 (când a fost emisă factura nr. X - înregistrată în contabilitate) - 17.08.2009 (când a fost emisă factura nr. X - înregistrată în contabilitate). Suma totală a facturilor amintite anterior este de X lei, din care TVA colectată este în sumă de X lei.

2. În evidența contabilă a societății, nu au fost înregistrate facturile nr. X/28.10.2009 în sumă de X lei, nr. X/19.11.2009 în sumă de X lei și nr. X/26.11.2009 în sumă de X lei și emise către SC X SRL X. Suma totală a facturilor amintite anterior este de X lei, din care TVA colectată este în sumă de X lei.

Copiile facturilor menționate anterior sunt prezentate în anexa nr. 8.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 126 alin.(1), art. 127 alin. (1), art. 128 alin.(1), art. 134² alin. (2) lit. a) și art. 150, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de X lei (X lei + X lei), se stabilește ca TVA colectată suplimentar.

Organele de inspecție fiscală precizează că suma suplimentară respectivă este aferentă perioadei 01.08.2009 - 30.11.2009, datele de exigibilitate fiind următoarele :

- 25.09.200 - pentru suma de X lei aferentă fact. nr. X/X în sumă de X lei, nr.X/X în

sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei și nr.X/X în sumă de X lei, emise către SC X SRL X, jud.X;

- 26.11.2009 - pentru suma de X lei aferentă facturii nr. X/28.10.2009 emise către SC X SRL X;

- 26.12.2009 - pentru suma de X lei aferentă facturilor nr. X/19.11.2009 și nr. X/26.11.2009, emise către SC X SRL X.

Analiza TVA stabilită suplimentar pe perioada 01.01.2009 - 31.12.2009

În perioada verificată, organele de inspecție fiscală au stabilit sume suplimentare de TVA de X lei din care :

- TVA nedeductibilă de X lei,
- TVA colectată de X lei.

Organele de inspecție fiscală precizează consemnează că suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de control cu ocazia reverificării perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009, este conținută în suma totală aprobată la rambursare de X lei din Decizia de impunere nr. X/16.12.2011, care a fost rambursată societății în data de 30.01.2012, conform deciziei nr. X operată în fișa pe plătitor.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că SC X SRL X a fost declarată în insolvență în perioada 25.06.2010 - 24.05.2012, conform încheierii nr. X/25.06.2010, respectiv Ședinței comerciale nr. X/24.05.2012.

Potrivit art. 41 alin. (4) din Legea nr. 85/2006, privind procedura insolvenței actualizată, "Nici o dobândă, majorare sau penalitate de orice fel ori cheltuială, numită generic accesorii, nu va putea fi adăugată creanțelor născute ulterior datei deschiderii atât a procedurii simplificate, cât și a celei generale, în cazul în care nici un plan de reorganizare nu este confirmat".

Pentru neachitarea pe destinația legală, la scadență, a sumei de X lei, care a fost stabilită suplimentar, societatea datorează dobânzi de întârziere pentru perioada 25.05.2012 (data ieșirii din insolvență) - 17.07.2013 (data depunerii decontului de TVA în sumă negativă de X lei pe luna iunie 2013), în sumă de X lei în procent de 0,04%, pentru X zile de întârziere, (mod calcul : X lei x 0,04% x X zile), în conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr.92/2003 actualizată.

De asemenea, pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei care a fost stabilită suplimentar, societatea datorează penalități de întârziere în procent de 15% pentru perioada 25.05.2012 (data ieșirii din insolvență)- 17.07.2013 (data depunerii decontului de TVA în sumă negativă de X lei pe luna iunie 2013), în sumă de X lei, totalizând X zile de întârziere (mod calcul : X lei x 15%) în conformitate cu prevederile art. 120 ^1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și competențele ulterioare.

Verificarea pentru decontul de TVA cu opțiune de rambursare depus la AFPM Timișoara sub nr.X-X-2013/17.07.2013 în sumă negativă de X lei cu control anticipat, perioada 01.12.2011-30.06.2013.

Analiza TVA deductibilă

În perioada verificată, respectiv 01.12.2011 - 30.06.2013, societatea a înregistrat TVA deductibilă în sumă totală de X lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că, urmare verificărilor efectuate s-a constatat că ponderea principală a TVA dedusă, provine din :

- Achiziții de materii prime și materiale de pe piața internă, respectiv : insecticide, pesticide, erbicide, îngrășăminte, combustibil. În ceea ce privesc achizițiile de pesticide, erbicide, îngrășăminte și insecticide societatea a prezentat contracte încheiate cu furnizorii mărfurilor respective, precum și facturile emise, iar în unele situații avizele de însoțire a mărfii în care se consemnează cantitățile fizice și mijloacele de transport precum și documentele de transport (CMR-uri)

- Alte achiziții de bunuri și servicii efectuate de pe piața internă: piese de schimb și prestări servicii reparații pentru utilajele agricole, prestări servicii contabilitate, etc.

De asemenea, organele de inspecție fiscală menționează că în perioada verificată societatea a efectuat achiziții de semințe de diverse tipuri (orz, grâu, porumb, floarea soarelui), care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun, pentru care a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, preluând în deconturile de TVA la Rd. 12 și Rd. 25 « Achiziții de bunuri și servicii supuse măsurilor de simplificare pentru care beneficiarul este obligat la plata TVA (taxare inversă) » TVA aferentă acestor achiziții este în suma totală de X lei.

Pentru achizițiile de pe piața internă, TVA dedusă de societate a fost justificată cu facturi fiscale emise de furnizori, conform art.146 alin.(1) lit.a) și art.155 alin.(19) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Totodată, organele de inspecție fiscală menționează că având în vedere faptul că societatea aplică începând cu data de 01.01.2013 sistemul TVA la încasare, au procedat la verificarea plăților efectuate de către societate în perioada 01.01.2013 - 30.06.2013 și care au stat la baza înregistrării TVA deductibilă în jurnalele de cumpărări.

Organele de inspecție fiscală precizează și faptul că în perioada verificată societatea a efectuat plăți către furnizorii de bunuri și servicii, în numerar, prin intermediul instituțiilor bancare și prin compensare.

Urmare verificărilor efectuate, s-a constatat că în perioada 01.12.2011 - 30.06.2013 societatea a obținut următoarele producții medii/hectar cultivat:

În anul agricol 2011 -2012 :

- cultura de grâu: suprafața cultivată X hectare, producția totală de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha,
- cultura de floarea soarelui: suprafața cultivată X hectare, producția totală de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha,
- cultura de porumb: suprafața cultivată X hectare, producția totală de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha.

În anul agricol 2012-2013 :

- cultura de orz: suprafața cultivată X hectare, producția totală obținută X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha.
- în ceea ce privesc culturile de grâu (X hectare), floarea soarelui (X hectare) și porumb (X hectare), organele de inspecție fiscală menționează că la data de 30.06.2013 acestea nu au fost recoltate.

Din compararea producțiilor medii obținute de societate și cele medii obținute pe zona de cultura X, jud. X comunicate de către DADR X (anexa de lucru nr. 02), organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În ceea ce privesc culturile de grâu și floarea soarelui obținute în anul 2012, societatea a obținut producții apropiate față de cele medii, respectiv X kg/ha la cultura de grâu față de X kg/ha producție medie (mai puțin cu 20% față de producția medie) și X kg/ha la cultura de floarea soarelui față de X kg/ha producție medie (cu 18% mai mult față de producția medie).

În ceea ce privește cultura de orz obținută în anul 2013 DADR X a comunicat faptul că nu deține date referitoare la producțiile medii obținute pe raza localității X, jud. X, compararea producției obținute de societate (X kg/ha) cu producția medie/hectar pe zona de cultură X, urmând a fi efectuată de organele de inspecție fiscală următoare.

În ceea ce privește cultura de porumb obținută în anul 2012 s-a constatat că societatea a obținut o producție medie/hectar cultivat de X kg/hectar față de X kg/hectar, respectiv cu 54% mai puțin față de producția medie pe zona de cultură X, comunicată de către DADR X.

Totodată, urmare analizării fișei contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » s-a constatat că societatea a alocat cheltuieli până la data de 31.08.2012 aferente culturii de porumb în sumă totală de X lei (331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor"), iar în data de 01.09.2012, prin Nota contabilă X/01.09.2012 a stornat din debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » suma totală de X lei, explicația menționată la nota întocmită fiind « corecție înregistrări cheltuieli directe și indirecte ». (anexa nr. 01)

Având în vedere acest aspect, prin Nota explicativă din data de 18.10.2013 (anexa nr. 02), au fost solicitate reprezentantului societății de contabilitate SC X SRL X, respectiv d-nei X, informații suplimentare în acest sens.

Astfel, la întrebarea «vă rugăm să ne precizați care este explicația pentru întocmirea notei contabile nr. X din data de 01.09.2012 prin care a fost diminuată valoarea producției în curs la porumb ... cu suma totală de X lei și care sunt documentele justificative în baza cărora a fost întocmită nota contabilă », răspunsul dat de către reprezentantul societății de contabilitate a fost: « Nota mai sus menționată a fost făcută în mod eronat în data de 01.09.2012, însă această notă nu a afectat situația veniturilor și cheltuielilor societății ... eroarea a fost că nu s-a trecut suma respectivă prin contul 345.03 ».

Analizând documentele prezentate de către societate precum și explicațiile primite, organele de inspecție fiscală consemnează că rezultă următoarele aspecte :

- în decursul anului agricol 2012 societatea a obținut o producție totală de porumb de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha, respectiv cu 54% mai puțin față de producția medie pe zona de cultură X, comunicată de către DADR X (X kg/hectar),

- costul total al producției de porumb înregistrat inițial în debitul contului 331. 03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » a fost de X lei, societatea obținând venituri impozabile din comercializarea întregii cantități de porumb obținut în sumă totală de X lei (conform facturii nr. X/16.11.2012 emisă către SC X SRL X),

- deși, în mod corect societatea afirmă faptul că nota contabilă înregistrată în data de 01.09.2012 menționată anterior nu influențează per total ca cifre absolute, veniturile și cheltuielile societății, din analizarea fișei privind modul de calcul al costului de producție pentru recolta de porumb 2011-2012 se constată că doar o parte din totalul cheltuielilor directe și indirecte înregistrate de către societate în perioada 2011-2012 în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », au fost recunoscute de către societate la calculul costului de producție/kg porumb obținut, respectiv din totalul de X lei au fost recunoscute ca și cheltuieli aferente costului de producție pentru producția de porumb doar suma totală de X lei, diferența de X lei reprezentând cheltuieli directe și indirecte care nu au fost repartizate de către societate nici pentru producția de porumb dar nici pentru o altă activitate.

Având în vedere cele prezentate anterior (producția cu mult inferioară față de producția medie înregistrată de societăți similare pe raza localității X, înregistrarea unor cheltuieli supradimensionate aferente culturii de porumb, față de cele recunoscute de către societate ca elemente de bază la calculul costului de producție), s-a constatat ca societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă o serie de cheltuieli, iar pentru o parte din aceste cheltuieli a înregistrat TVA deductibilă, deși aceste cheltuieli nu au servit pentru obținerea de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, în situația detaliată anterior sunt aplicabile prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia «...deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:... persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum ... alocarea de

bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere ... », coroborat cu prevederile punctului 53 alin.(6) din H.G. nr. 44/2004 potrivit căruia «în baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea ».

Având în vedere cele prezentate anterior, s-a constatat că în perioada 22.09.2012 - 28.09.2012 când societatea a obținut cultura de porumb și a repartizat costurile totale de X lei aferente acestei culturi asupra valorii produselor finite obținute (711 «Variația stocurilor » =331.03 «Produse în curs de execuție - porumb » X lei și 345 «Produse finite - porumb » = 331.03 03 «Produse în curs de execuție - porumb » X lei), societatea ar fi avut obligația ajustării taxei pe valoare adăugată deduse aferente tuturor achizițiilor și cheltuielilor care au fost inițial repartizate asupra culturii de porumb în debitul contului 331.03 «Produse în curs de execuție - porumb » (X lei) și care nu s-au reflectat în costul de producție determinat de societate (X lei), respectiv a TVA dedusă aferentă costurilor în sumă de X lei (X - X).

Din analizarea componenței sumei de X lei, s-a constatat că o parte din această sumă reprezintă cheltuieli indirecte nepurtătoare de TVA în sumă totală de X lei, iar diferența de X lei reprezintă cheltuieli directe cu motorina, îngrășăminte, ierbicide, etc pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă în perioada martie 2012 - mai 2012, și pentru care în luna septembrie 2012 societatea ar fi avut obligația ajustării taxei deduse în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile punctului 53 alin. (6) din H.G. nr.44/2004 în sumă totală de X lei.

Având în vedere faptul că societatea nu a respectat prevederile impuse legate de ajustarea taxei deductibile în situația prezentată anterior, suma totală de X lei, este stabilită suplimentar ca TVA nedeductibilă, de organele de inspecție fiscală.

Recapitulatie privind TVA deductibilă aferentă perioadei 01.12.2011 - 30.06.2013 pentru care s-a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-X-2013/17.07.2013 în sumă negativă de X lei cu control anticipat:

TVA deductibilă stabilită de societate X lei
(din care TVA aferentă taxării inverse) X lei
TVA nedeductibilă stabilită de control X lei
TVA deductibilă stabilită de control X lei

Analiza TVA colectată

Urmare verificărilor efectuate s-a constatat că în perioada 01.12.2011 - 30.06.2013 societatea a obținut venituri din vânzarea en-gross de cereale, respectiv floarea soarelui, grâu, porumb, cultivate de societate și livrate exclusiv pe piața internă către unicul client al societății, respectiv SC X SRL X.

Din verificările efectuate s-a constatat că societatea a aplicat măsurile de simplificare prevăzute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare pentru livrările de cereale care figurează în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun.

De asemenea, au fost verificate prin sondaj, pe baza programului de evidență a mijloacelor de transport (EVA), numerele mijloacelor de transport înscrise în avizele de însoțire a mărfii întocmite pentru livrările de cereale efectuate, constatându-se că în toate situațiile acestea reprezintă mijloace de transport de mari dimensiuni aparținând unor societăți specializate în efectuarea de prestații de servicii de transport (ex. TM X X TM X X, TM X X - autotractoare aparținând SC X SRL X, TM X X, TM X X - autotractoare aparținând SC X SRL X, TM X X, TM X X - autotractoare aparținând SC X SRL X, TM X X - autotractor aparținând SC X SRL X).

În ceea ce privește producția de orz obținută în decursul lunii iunie 2013 (X tone) și pentru care au fost identificate o serie de avize de însoțire a mărfii emise în decursul lunii iunie 2013 către SC X SRL X, societatea a prezentat contractul de custodie nr. X/18.06.2013, încheiat cu această societate, care prevede depozitarea cerealelor proprietate a SC X SRL X în depozitul SC X SRL X din X, jud. X pentru o perioadă de 4 luni.

Pentru acest depozit a fost prezentată autorizația de depozit seria X nr.X emisă pentru SC X SRL X pentru autorizarea magaziei cu capacitate totală de X tone situată în X, jud. X.

Recapitulatie privind TVA colectata aferenta perioadei 01.12.2011 - 30.06.2013 pentru care s-a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-X-2013/17.07.2013 în sumă negativă de X lei cu control anticipat:

TVA colectată stabilită de societate	X lei
(din care TVA aferentă taxării inverse)	X lei
TVA colectată suplimentar de control	0 lei
TVA colectată stabilită de control	X lei

Analiza TVA de rambursat

În perioada verificată, TVA deductibilă înregistrată de societate a fost de X lei, TVA colectată a fost în sumă de X lei, rezultând TVA de rambursat la data de 30.06.2013 în sumă totală de X lei (X - X).

Organele de inspecție fiscală menționează că la data de 30.06.2013 soldul contului 4424 "TVA de rambursat" evidențiat în bilanța de verificare prezentată de societate este de X lei, iar în fișa de evidență pe plătitor societatea figurează cu un TVA de rambursat în sumă totală de X lei. Din verificările efectuate de către echipa de inspecție fiscală s-a constatat că diferența de X lei (X - X) reprezintă TVA de plată stabilită de echipa de inspecție fiscală anterioară prin Decizia de impunere nr. X/27.04.2012.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că sumele stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. X/27.04.2012 au fost contestate de către societate prin contestația înregistrată la AFP Timișoara sub nr. X/30.05.2012, urmare contestației depuse de către societate fiind emisă de către DGFP Timiș - Biroul Soluționare Contestații, Decizia nr. X/X/16.07.2012, prin care s-a respins contestația societății privind debitele suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală.

Având în vedere faptul că Decizia emisă de către DGFP Timiș - Biroul Soluționare Contestații nu a fost atacată în instanță în termen de 6 luni de la comunicare, suma totală de plată de X lei a fost operată de către AFP Timișoara în fișa de evidență pe plătitor ca obligație de plată a societății, fiind diminuată corespunzător suma solicitată la rambursare aferentă perioadei 01.12.2011 -30.06.2013.

Organele de inspecție fiscală precizează că deși SC X SRL X nu a achitat TVA de plata de X lei, societatea nu a înregistrat în deconturile de TVA aferente perioadei 01.12.2011 - 30.06.2013 precum și în evidența contabilă, TVA de plată de X lei, acest fapt conducând la solicitarea de către societate prin decontul aferent lunii august 2013 a unei TVA de rambursat mai mare cu suma respectivă (X lei, față de suma cu drept de rambursare de X lei). În aceste condiții, se constată că datorită faptului că societatea nu

prezintă documente justificative legal întocmite pentru suma de X lei solicitată la rambursare la data de 30.06.2013, în conformitate cu prevederile art. 146 art. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, societatea nu are drept de rambursare pentru suma respectivă. Situația privind soldul contului 4424 "TVA de rambursat" la data de 30.06.2013, precum și situația pozițiilor din jurnalele de cumpărări, sunt prezentate în anexa de lucru nr. 03.

Prin urmare, perioada 01.12.2011 - 30.06.2013, pentru care s-a depus decontul de TVA cu opțiune de rambursare nr. X-X-2013/17.07.2013 în sumă negativă de X lei cu control anticipat:

TVA solicitată la rambursare	X lei
TVA stabilită suplimentar de control	X lei
TVA de plată stabilită de inspecția anterioară	X lei
TVA de rambursat stabilită de control	X lei

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

1. Impozitul pe profit

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013 a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, prin care s-a stabilit:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată.

Perioada verificată: 01.01.2007 – 31.12.2012

Referitor la impozitul pe profit și accesoriile aferente sus menționate, din contestația formulată de SC X SRL, se rețin următoarele:

- *pentru anul 2007*, contestatoarea nu contestă suma de X lei stabilită suplimentar, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu amortizarea, aceasta fiind de acord cu pierderea stabilită de inspecția fiscală în sumă de X lei.
- *pentru anul 2008*, contestatoarea nu contestă sumele stabilite suplimentar, reprezentând cheltuieli nedeductibile cu amortizarea de X lei, cheltuieli nedeductibile cu scoaterea din gestiune de produse finite fără documente justificative de X lei și veniturile impozabile suplimentare de X lei reprezentând subvenții APIA, fiind de acord cu pierderea fiscală stabilită de inspecția fiscală în sumă de X lei.
- *pentru anul 2009*, contestatoarea **contestă suma de X lei**, care în opinia sa reprezintă diferența deductibilă a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, urmare a recalculării făcute de către aceasta, întrucât în contabilitate s-au înregistrat cheltuieli mai mici decât ar fi trebuit), constatând astfel, că pierderea fiscală ar fi trebuit să fie în sumă de X lei și nu de X lei, cum au stabilit organele de inspecție fiscală.
- *pentru anul 2010*, contestatoarea **contestă suma de X lei** înregistrată în contabilitate fără documente justificative ca o cheltuială cu amenzile și despăgubirile, susținând că eronat organele de inspecție fiscală au considerat această sumă ca o datorie către X, în fapt, aceasta este o ultimă rată aferentă unui contract. De asemenea, **contestă suma de X lei**, care în opinia sa reprezintă diferența deductibilă a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe, urmare a recalculării făcute de către aceasta, întrucât în contabilitate s-au înregistrat cheltuieli mai mici decât ar fi trebuit.

Astfel, arată că pierderea fiscală ar fi trebuit să fie în sumă de X lei și nu de X lei, cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

- *pentru anul 2011*, contestatoarea *contestă suma de X lei* care în opinia sa reprezintă diferența deductibilă a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe urmare a recalculării făcute de către aceasta, întrucât în contabilitate nu s-au înregistrat în anul 2011 cheltuieli cu amortizarea acestora. În aceste condiții arată că profitul impozabil suplimentar este de X lei, care coroborat cu pierderea fiscală din 2010 de X lei ar fi trebuit să fie în sumă de X lei cu un impozit pe profit de X lei și nu de X lei cu un impozit pe profit de X lei, cum au stabilit organele de inspecție fiscală.

- *pentru anul 2012*, contestatoarea *contestă suma de X lei* care în opinia sa reprezintă diferența deductibilă a cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe urmare a recalculării făcute de către aceasta, întrucât în contabilitate nu s-au înregistrat în anul 2012 cheltuieli cu amortizarea acestora. Se mai *contestă suma de X lei* stabilită de organele de inspecție fiscală ca venituri impozabile suplimentare, reprezentând datorii neachitate mai vechi de 3 ani către diverși furnizori, și care, conform contestatoarei au fost achitate. Totodată, *contestă suma de X lei* care în opinia acesteia este aferentă unei note contabile întocmită eronat dar care nu influențează rezultatul exercițiului sau TVA. În aceste condiții contestatoarea arată că profitul impozabil suplimentar este de X lei cu un impozit pe profit de X lei și nu de X lei cu un impozit pe profit de X lei, cum au stabilit organele de inspecție fiscală,

În ceea ce privesc accesoriile aferente impozitului pe profit, contestatoarea arată că în urma recalculării sumelor stabilite suplimentar, datorează dobânzi de întârziere în sumă de X lei și nu în sumă de X lei cât au stabilit organele de inspecție fiscală, respectiv penalități de întârziere în sumă de X lei și nu în sumă de X lei cât au stabilit organele de inspecție fiscală.

1.1. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile aceste cheltuieli la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu aduce în susținerea cauzei documente justificative care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în evidența contabilă au fost înregistrate în contul de cheltuieli cu despăgubirile, amenzile și penalitățile suma de X lei care este aferentă, potrivit explicațiilor înscrise la notele contabile, unor datorii către X. Întrucât echipa de inspecție fiscală nu a putut identifica documentele justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a acestor cheltuieli, au solicitat reprezentantului legal al societății prezentarea acestora.

Până la data încheierii actului de control, acesta nu a prezentat documentele solicitate .

Astfel că, potrivit prevederilor art. 21 alin.(4) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil.

Totodată, organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile și potrivit prevederilor art. 19 alin.(1), respectiv art. 21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că nu sunt aferente anului fiscal 2010 și nu au la baza înregistrării în contabilitate documente justificative.

Prin contestația formulată, societatea contestatoare precizează că pentru această sumă se obligă să pună la dispoziție documente justificative prin care va demonstra că nu este vorba despre o amendă, cum greșit au stabilit organele de inspecție fiscală.

În drept, prevederile art.19 alin.(1) și art.21 alin.(4) lit.b) și lit. f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, precizează:

Art.19

“(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.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că 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.

Referitor la deductibilitatea fiscală a cheltuielilor, aplicabile în speță sunt dispozițiile art.21 alin.(4) lit.b) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

b) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale.

[...]

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

[...]”

Totodată, la art. 6 alin.(1) din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

Față de dispozițiile legale sus invocate, se reține că nu sunt deductibile la calculul profitului impozabil dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, confiscările și penalitățile de întârziere datorate către autoritățile române/străine, potrivit prevederilor legale, respectiv cheltuielile înregistrate în contabilitate, care nu au la bază un document justificativ, potrivit legii, prin care să se facă dovada efectuării operațiunii sau intrării în gestiune, după caz, potrivit normelor.

Totodată, din textele de lege menționate, se reține că 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.

În speță, potrivit Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013 se reține că, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul profitului impozabil suma de X lei înregistrată în evidența contabilă în contul de cheltuielile cu despăgubirile, amenzile și penalitățile, care potrivit explicațiilor înscrise la notele contabile este aferentă unor datorii către X.

Se reține totodată, că nu sunt aferente anului fiscal 2010, societatea ne prezentând documente justificative care au stat la baza înregistrării lor în contabilitate.

Deși prin contestație, contestatoarea precizează că pentru această sumă se obligă să pună la dispoziție documente justificative prin care va demonstra că nu este vorba despre o amendă, cum greșit au stabilit organele de inspecție fiscală, societatea nu aduce niciun document în susținerea celor afirmate și care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Or, potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

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

Având în vedere cele arătate mai sus, prevederile legale enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2010, cheltuielile în sumă de **X lei**, motiv pentru care contestația societății pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

1.2. Referitor la suma de X lei, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă ca venit impozabil suplimentar, reprezentând datoriile ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de 3 ani, în condițiile în care societatea nu aduce argumente și documente de natură să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, urmare analizării soldurilor conturilor 401 « Furnizori » și 404 « Furnizori de imobilizări » din bilanța de verificare la data de 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că în componența acestora se regăsesc sume cu o vechime mai mare de 3 ani.

Organele de inspecție fiscală arată că în conformitate cu prevederilor OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aceste solduri, care reprezintă datoriile și creanțe prescrise potrivit prevederilor din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil, trebuiau să fie considerate de societate ca venituri și respectiv cheltuieli din exploatare.

Astfel, la data de 31.12.2012, organele de inspecție fiscală au constatat că, conturile 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări" prezintă solduri creditoare în sumă de X lei, respectiv de X lei.

Din analiza listei de inventar la data de 31.12.2007 și a Situației facturilor neachitate aferente conturilor 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări", organele de inspecție fiscală au constatat că din aceste sume, suma de X lei reprezintă datoriile ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de trei ani, acestea intrând astfel sub incidența termenului de prescripție extinctivă, prevăzut la art. 2517 și art. 2523 din Legea nr. 287/2009 privind Codul Civil. Tabelul cu furnizorii și sumele respective este prezentat în anexa nr. 11.

Astfel, organele de inspecție fiscală arată că potrivit prevederilor punctului 256 alin. (1) lit. e) din OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene: "Veniturile din exploatare cuprind: (...) e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datoriile prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare."

Pe cale de consecință, stabilesc suma de X lei reprezentând datoriile ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de 3 ani, ca venit impozabil suplimentar pentru anul 2012.

În drept, prevederile art. 19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ART. 19

(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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii 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.”

Totodată, în OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

“pct. 252. - (1) În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse.

(2) Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o entitate, ca parte integrantă a obiectului său de activitate, precum și activitățile conexe acestora.

(3) Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate. În contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, exclusiv cheltuielile aferente, la elementul "Alte venituri din exploatare".

“pct.256. - (1) Veniturile din exploatare cuprind:

(...)

e) alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare. (...)

Astfel, potrivit prevederilor legale citate mai sus, se reține că la stabilirea profitului impozabil se iau în calcul, pe de o parte, veniturile realizate din orice sursă, și anume venituri din activități curente, respectiv activități desfășurate ca parte integrată a obiectului de activitate, precum și venituri din activități conexe, iar pe de altă parte cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile, precum și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.

Se reține totodată că în contul de profit și pierdere, câștigurile sunt prezentate, de regulă, la valoarea netă, la elementul "Alte venituri din exploatare", care cuprind veniturile din creanțe recuperate, penalități contractuale, datorii prescrise, scutite sau anulate potrivit legii, precum și alte venituri din exploatare.

În cauză se reține că, organele de inspecție fiscală au stabilit ca venit impozabil suplimentar pentru anul 2012 suma de X lei, motivat de faptul că la data de 31.12.2012 această sumă reprezintă datorii ale societății către diverși furnizori cu o vechime mai mare de trei ani, acestea intrând astfel sub incidența termenului de prescripție extinctivă.

Prin contestația formulată, contestatoarea susține în esență că nu prezintă nici un fel de datorie față de respectivii furnizori, întrucât nu a fost înștiințată niciodată să plătească vreo sumă unuia dintre aceștia, iar situația scriptică cu datoriile societății nu prezintă realitatea operațiunilor comerciale. Totodată, precizează că a început demersurile pentru clarificarea acestor sume, neputându-se pronunța deocamdată asupra sumei stabilite de către organele de control ca fiind cheltuieli nedeductibile fiscal, rezolvarea situației depinzând foarte mult de disponibilitatea furnizorilor în cauză de a pune datele la dispoziție pentru a clarifica soldurile.

Așa cum rezultă din cele de mai sus, prin contestație societatea nu aduce argumente, respectiv documente justificative care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală, contestatoarea limitându-se a face numai afirmații în acest sens.

Astfel, având în vedere că în debitul conturilor 401 "Furnizori" și 404 "Furnizori de imobilizări", cont de pasiv, se înscriu și datoriile prescrise sau anulate, în corespondență cu contul 758 „Alte venituri din exploatare” (sau contul 117 „Rezultatul reportat”), se constată că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că datoriile prescrise reprezintă un venit impozabil suplimentar, pentru anul 2012.

De subliniat este și faptul că la art. 20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, sunt prevăzute expres veniturile care sunt neimpozabile, însă câștigurile din „datoriile prescrise” către furnizori nu sunt cuprinse în această categorie, astfel că acestea sunt luate în calcul la determinarea profitului impozabil, potrivit art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Prin urmare, suma de **X lei** reprezintă venit impozabil suplimentar din punct de vedere al impozitului pe profit pentru anul 2012, aferent furnizorilor prescriși, fiind legal stabilită de organele de inspecție fiscală, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

1.3. Referitor la cheltuielile în sumă de X lei, cauza supusă soluționării este dacă sunt deductibile la calculul profitului impozabil, în condițiile în care societatea nu face dovada că aceste cheltuieli (directe și indirecte) inițial repartizate pentru producția de porumb, ulterior stornate, au fost repartizate de societate unei alte culturi din aceeași perioadă sau pentru o altă activitate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, urmare analizării fișei contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a alocat cheltuieli până la data de 31.08.2012 aferente culturii de porumb în sumă totală de X lei (331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor"), din care cheltuieli directe în sumă de X lei și cheltuieli indirecte în sumă de X lei.

În data de 01.09.2012, prin Nota contabilă X/01.09.2012 societatea a stornat din debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » suma totală de X lei, explicația menționată la nota întocmită fiind « corecție înregistrări cheltuieli directe și indirecte » (anexa nr. 01).

Având în vedere acest aspect, prin Nota explicativă din data de 18.10.2013 (anexa nr. 01), organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății de contabilitate SC X SRL X, respectiv d-nei X, informații suplimentare în acest sens.

Astfel, la întrebarea «vă rugăm să ne precizați care este explicația pentru întocmirea notei contabile nr. X din data de 01.09.2012 prin care a fost diminuată valoarea producției în curs la porumb cu suma totală de X lei și care sunt documentele justificative în baza cărora a fost întocmită nota contabilă », răspunsul dat de către reprezentantul societății de contabilitate a fost că, « Nota mai sus menționată a fost

făcută în mod eronat în data de 01.09.2012, însă această notă nu a afectat situația veniturilor și cheltuielilor societății, eroarea a fost că nu s-a trecut suma respectivă prin contul 345.03 "Produse finite"».

Din analiza documentelor prezentate de către societate precum și explicațiile furnizate, organele de inspecție fiscală consemnează că au rezultat următoarele aspecte:

- în decursul anului agricol 2012 societatea a obținut o producție totală de porumb de X kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha, respectiv cu 54% mai puțin față de producția medie pe zona de cultura X, comunicată de către DADR X (X kg/hectar),

- costul total al producției de porumb înregistrat inițial în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » a fost de X lei, societatea obținând venituri impozabile din comercializarea întregii cantități de porumb obținut în sumă totală de X lei (conform facturii nr. X/16.11.2012 emisă către SC X SRL X),

- deși, în mod corect societatea afirmă faptul că nota contabilă înregistrată în data de 01.09.2012 menționată anterior, nu influențează per total sumele veniturilor și ale cheltuielilor societății, din analizarea fișei privind modul de calcul al costului de producție pentru recolta de porumb 2011-2012 se constată că doar o parte din totalul cheltuielilor directe și indirecte înregistrate de către societate în perioada 2011 -2012 în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », au fost recunoscute de societate la calculul costului de producție/kg porumb obținut, respectiv din totalul de X lei au fost recunoscute ca și cheltuieli aferente costului de producție pentru cultura de porumb doar suma totală de X lei, suma care a fost înregistrată în contul 345.03 «Produse finite porumb X ha », diferența de X lei reprezentând cheltuieli directe și indirecte care nu au fost repartizate de către societate nici pentru producția de porumb dar nici pentru o altă activitate.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli de producție pentru realizarea culturii de porumb aferentă anului 2012, în sumă totală de X lei din care, conform notei contabile de stornare efectuată în data de 01.09.2012, nu recunoaște suma totală de X lei, aceasta reprezentând toate cheltuielile indirecte de X lei din perioada octombrie 2011 -august 2012, respectiv cheltuielile directe de X lei din perioada aprilie 2012 - august 2012.

Având în vedere că aceste cheltuieli nerecunoscute de societate ca fiind aferente culturii de porumb 2011 -2012, nu au fost repartizate unei alte culturi din aceeași perioadă sau altor venituri impozabile, organele de inspecție fiscală au constatat că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, acestea nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, nefiind respectate prevederile art. 21 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestație, societatea susține că această notă a fost făcută în mod eronat în această formă, dar ea are aceleași implicații dacă se făcea invers - în mod corect, și nu influențează rezultatul exercițiului, iar sumele care fac obiectul acestei note contabile se referă la cheltuielile făcute cu lucrările de înființare, semănare, întreținere și recoltare a culturii de porumb, cheltuieli realizate în scopul realizării de venituri impozabile.

În drept, prevederile art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, precizează:

Art.19

“(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.“

coroborate cu prevederile pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“12. Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil sunt cele înregistrate în contabilitate potrivit reglementarilor contabile date în baza Legii contabilitatii 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 dispozițiilor art.21 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada verificată, se prevede:

Art. 21

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

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că 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.

Pentru determinarea profitului impozabil sunt considerate cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

De asemenea, potrivit O.M.F.P.nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare Capitolul VII –Funcțiunea conturilor :

“Contul 331 "Produse în curs de execuție" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența stocurilor de produse în curs de execuție (care nu au trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, respectiv producția neterminată) existente la sfârșitul perioadei.

În debitul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei, stabilită pe bază de inventar (711).

În creditul contului 331 "Produse în curs de execuție" se înregistrează:

- scăderea din gestiune a valorii produselor în curs de execuție la începutul perioadei următoare (711).

Soldul contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei.

Contul 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" - cu ajutorul acestui cont se ține evidența costului de producție al produselor stocate, precum și variația acestuia.

În creditul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, costul produselor în curs de execuție (331); [...]

În debitul contului 711 "Venituri aferente costurilor stocurilor de produse" se înregistrează:

- reluarea produselor în curs de execuție, la începutul perioadei (331); [...]"

În speță, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că societatea a înregistrat în evidența contabilă, cheltuieli de producție pentru realizarea culturii de porumb aferentă anului 2012, în sumă totală de X lei din care, conform notei contabile de stornare efectuată în data de 01.09.2012 (debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » cu suma totală de X lei), nu recunoaște suma totală de X lei, aceasta reprezentând toate cheltuielile indirecte de X lei din perioada octombrie 2011 -august 2012, respectiv cheltuielile directe de X lei din perioada aprilie 2012 - august 2012.

Având în vedere că aceste cheltuieli nerecunoscute de societate ca fiind aferente culturii de porumb 2011 -2012, nu au fost repartizate unei alte culturi din aceeași perioadă sau altor venituri impozabile, se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit că suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, acestea nefiind efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Deși prin contestația formulată susține că această notă a fost făcută în mod eronat în această formă, dar ea are aceleași implicații dacă se făcea invers, neavând influență în rezultatul exercițiului, contestatoarea nu demonstrează că aceste cheltuieli directe și indirecte inițial repartizate pentru producția de porumb, ulterior stornate, au fost repartizate de societate pentru producția de porumb sau pentru o altă activitate în scopul realizării de venituri impozabile.

Mai mult, simpla afirmație că „sumele care fac obiectul acestei note contabile se referă la cheltuielile făcute cu lucrările de înființare, semănare, întreținere și recoltare a culturii de porumb, cheltuieli realizate în scopul realizării de venituri impozabile”, nu dovedește efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării de venituri impozabile.

Se reține totodată că societatea contestatoare nu depune nici un document justificativ din care să rezulte cele susținute cu privire la acest capăt de cerere.

Cheltuielile (directe și indirecte) efectuate de societate, mai sus menționate, nu reprezintă cheltuieli deductibile din punct de vedere al impozitului pe profit doar pentru simplu fapt că sunt înregistrate în evidența contabilă, întrucât în vederea stabilirii caracterului deductibil al acestora este necesar a face dovada efectuării operațiunilor în scopul realizării de venituri impozabile.

Potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Prin urmare, având în vedere cele arătate mai sus, prevederile legale enunțate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibile fiscal la calculul profitului impozabil pentru anul 2012 cheltuielile în sumă de **X lei**, motiv pentru care contestația societății pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

1.4. Cu privire la suma de X lei, reprezentând cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe, aferente anilor 2009, 2010, 2011, respectiv 2012, sume neincluse pe costuri de către societate, se rețin următoarele:

În fapt, referitor la cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în perioada 01.01.2007 - 31.12.2012, în debitul contului 681 « Cheltuieli de exploatare cu amortizarea imobilizărilor » amortizarea aferenă mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că

societatea nu a respectat prevederile art. 21 alin. (3) lit. i), art. 24 alin. (7) și alin. (11) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile H.G. nr.2139/2004, modificată și actualizată prin H.G. nr. 1496/2008 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, respectiv nu a calculat amortizări lunare ținând cont de duratele normale de funcționare ale mijloacelor fixe prevăzute de lege precum și de încadrarea acestora în conformitate cu catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe aprobat prin nr. H.G. nr. 2139/2004, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea tuturor mijloacelor fixe aflate în patrimoniul societății, înregistrate în evidența contabilă în conturile 212, 213 și 214, iar în baza situației imobilizărilor pusă la dispoziție de societate au stabilit individual pentru fiecare mijloc fix și clasă de amortizare aferentă, durata de amortizare.

La reîncadrarea mijloacelor fixe efectuată precum și la stabilirea duratei de amortizare normale, organele de inspecție fiscală au avut în vedere două principii, respectiv:

1. În situația în care durata normală de funcționare a fost stabilită de către societate, s-a verificat încadrarea în intervalul prevăzut de lege (ținând cont de grupa aferentă fiecărui mijloc fix), iar dacă această durată a fost cuprinsă în interval, s-a păstrat durata stabilită de societate,

2. În situația în care societatea a stabilit durata normală de funcționare pentru anumite mijloace fixe, dar urmare inspecției fiscale s-a constatat că aceasta nu se încadrează în intervalul prevăzut de lege (datorită încadrării eronate a societății a mijloacelor fixe în categoriile prevăzute de lege) s-a procedat la stabilirea ca durată normală de funcționare a mijlocului intervalului prevăzut de lege.

Astfel, urmare recalculării limitei permise de lege cu amortizarea mijloacelor fixe s-a constatat că în decursul anilor 2007 și 2008, SC X SRL X a înregistrat cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe mai mari față de plafonul maxim prevăzut de lege, rezultând o diferență nedeductibilă fiscal aferentă cheltuielii cu amortizarea în sumă totală de X lei aferentă anului fiscal 2007 și X lei aferentă anului fiscal 2008, iar pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 societatea s-a încadrat în acest plafon.

Față de măsura dispusă pentru anul 2007, respectiv anul 2008, așa cum s-a mai arătat contestatoarea este de acord cu punctul de vedere al organelor de inspecție fiscală, și prin urmare nu contestă diferență nedeductibilă fiscal aferentă cheltuielii cu amortizarea în sumă totală de X lei aferentă anului fiscal 2007 și X lei aferentă anului fiscal 2008, însă pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 susține că potrivit aceluiași două principii utilizate de organele de inspecție fiscală în determinarea amortizării maxime prevăzute de lege pentru mijloacele fixe (anexa 05) și potrivit calculului amortizării efectuat de către aceasta (tabel 01- anexat la contestația formulată), societatea mai are de înregistrat cheltuieli cu amortizarea, cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil, astfel: pentru anul 2009 în sumă de X lei, pentru anul 2010 în sumă de X lei, pentru anul 2011 în sumă de X lei și pentru anul 2012 în sumă de X lei.

În același context, contestatoarea precizează că în anul 2011 și anul 2012 societatea nu a înregistrat deloc în evidența contabilă cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe.

Contestatoarea prezintă cu ocazia depunerii contestației un tabel privind « Calculul amortizării pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 conform legii » și balanțele de verificare pentru anii respectivi.

În drept, potrivit prevederilor art.63 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare :

“ Art. 63 Forța probantă a documentelor justificative și evidențele contabile Documentele justificative și **evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “

Se reține că pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au luat în calcul amortizarea mijloacelor fixe așa cum a fost înregistrată în contabilitate, fără a stabili diferențe suplimentare nedeductibile fiscal în privința cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor fixe.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, se reține că societatea contestatoare nu a prezentat în timpul controlului un alt calcul de amortizare pe care echipa de inspecție fiscală să nu-l fi luat în considerare.

Se reține însă că, la contestația formulată contestatoarea depune un tabel privind « Calculul amortizării pentru anii 2009, 2010, 2011 și 2012 conform legii » efectuat de aceasta, susținând că pentru anii menționați mai are de înregistrat cheltuieli cu amortizarea, cheltuieli deductibile fiscal la calculul profitului impozabil.

La art.19 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

Art. 19

“(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.”

coroborate cu prevederile pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“12. 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.”

Iar, la pct.13 din același act normativ se stipulează:

“13.Veniturile sau cheltuielile înregistrate eronat sau omise se corectează prin ajustarea profitului impozabil al perioadei fiscale căreia îi aparțin. În cazul în care contribuabilul constată că după depunerea declarației anuale un element de venit sau de cheltuială a fost omis ori a fost înregistrat eronat, contribuabilul este obligat să depună declarația rectificativă pentru anul fiscal respectiv..”

Așa cum reiese din prevederile legale enunțate anterior, cheltuielile omise sau înregistrate eronat se corectează prin ajustarea profitului impozabil aferent perioadei căreia îi aparțin. În contabilitate, corectarea înregistrărilor din perioadele precedente se face pe seama rezultatului reportat, așa cum se prevede explicit la pct. 63 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV a CEE, aprobate prin O.M.F.P. nr. 1752/2005, potrivit căruia: “(1) Corectarea erorilor constatate în contabilitate se efectuează pe seama rezultatului reportat”, prevederi regăsite și în O.M.F.P.nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cu modificările și completările ulterioare.

Se constată că, pentru a nu se încălca principiul independenței exercițiilor, există posibilitatea să se corecteze cheltuielile prin ajustarea profitului impozabil al perioadei

fiscale căreia îi aparțin, prin depunerea unei declarații rectificative pentru anul fiscal respectiv, cu mențiunea că aceste declarații rectificative se pot depune până la începerea inspecției fiscale.

Față de cele de mai sus, se reține că organul de inspecție fiscală a procedat în conformitate cu prevederile legale la stabilirea profitului impozabil pe baza înregistrărilor din evidența contabilă, potrivit prevederilor pct. 12 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele reținute mai sus, se deduce că prin contestație se încearcă să se obțină diminuarea profitului impozabil și implicit a impozitului pe profit stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, prin solicitarea unor cheltuieli suplimentare cu amortizarea, doar cu ocazia formulării contestației, aceste cheltuieli nefiind prinse în evidența contabilă a contestatoarei pentru ca organul de inspecție fiscală să le fi analizat și să le ia în calcul la stabilirea profitului impozabil, ca și cheltuieli deductibile sau nedeductibile.

În același context, reținem și precizarea adusă de organele de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume: „precizăm că societatea avea obligația să înregistreze amortizarea mijloacelor fixe în contabilitate pe baza documentelor justificative (de exemplu: fișele mijloacelor fixe, registrul numerelor de inventar pentru mijloacele fixe, situațiile lunare ale mijloacelor fixe, etc.) astfel, încât aceste sume să poată fi verificate de control.”

De subliniat este și faptul că în cauză, nu se pune problema înregistrării unor erori, sau omisiuni pe seama rezultatului reportat, constatate de societate, ci a unor diferențe de impozit pe profit stabilite de organul de inspecție fiscală prin decizia de impunere care constituie titlu de creanță, diferențe ce se vor diminuate prin solicitarea unor cheltuieli suplimentare cu amortizarea.

În consecință, susținerile contestatoarei nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cauzei și prin urmare se va respinge ca neîntemeiată contestația privind acest capăt de cerere.

În concluzie, având în vedere cele de la pct.1.1, pct.1.2, pct.1.3 și pct.1.4 din prezenta decizie de soluționare, precum și faptul că față de celelalte constatări cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013 societatea nu aduce critici, se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea profitului impozabil pentru perioada verificată 01.01.2007 – 31.12.2012, funcție de cheltuielile nedeductibile fiscal constatate, respectiv de veniturile impozabile stabilite suplimentar, stabilind în sarcina contestatoarei impozitul pe profit suplimentar de plată în sumă de **X lei** (X pentru anul 2011 + X pentru anul 2012), motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată, contestația formulată de SC X SRL pentru acest capăt de cerere.

1.5. Referitor la accesoriile de plată aferente impozitului pe profit, în sumă totală de X lei din care: dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de X lei și penalități de întârziere aferente impozitului pe profit suplimentar de plată în sumă de X, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.12.2013, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de **X lei**, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere (așa cum au fost calculate de

organele de inspecție fiscală), reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Taxa pe valoarea adăugată

În ceea ce privește reverificarea taxei pe valoarea adăugată, pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009, operațiune contestată de societate în baza art.105 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se reține:

Potrivit prevederilor art.105 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării*”.

Iar, în conformitate cu prevederile art.105¹ din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„*Reguli privind reverificarea*

(1) *Prin excepție de la prevederile art. 105 alin. (3), conducătorul inspecției fiscale poate decide reverificarea unei anumite perioade.*

(2) *Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.*

(3) *Prin date suplimentare se înțelege informații, documente sau alte înscrisuri obținute ca urmare a unor controale încrucișate, inopinate ori comunicate organului fiscal de către organele de urmărire penală sau de alte autorități publice ori obținute în orice mod de organele de inspecție, de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare.*

(4) *La începerea acțiunii de reverificare, organul de inspecție fiscală este obligat să comunice contribuabilului decizia de reverificare, care poate fi contestată în condițiile prezentului cod. Dispozițiile referitoare la conținutul și comunicarea avizului de inspecție sunt aplicabile în mod corespunzător și deciziei de reverificare.”*

De asemenea, potrivit prevederilor pct.102.4 și 102.6 din H.G.nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„102.4. *Datele suplimentare, necunoscute organelor de inspecție fiscală la data efectuării inspecției fiscale la un contribuabil, pe care se fundamentează decizia de reverificare a unei anumite perioade, pot rezulta în situații, cum sunt:*

a) *efectuarea unui control încrucișat, potrivit prevederilor art. 94 alin. (1) lit. c) din Codul de procedură fiscală, asupra documentelor justificative ale unui grup de contribuabili din care face parte și contribuabilul în cauză;*

b) *obținerea pe parcursul acțiunilor de inspecție fiscală efectuate la alți contribuabili a unor documente sau informații suplimentare referitoare la activitatea contribuabilului, într-o perioadă care a fost deja supusă inspecției fiscale;*

c) *solicitări ale organelor de urmărire penală sau ale altor organe ori instituții îndreptățite potrivit legii;*

d) *informații obținute în orice alt mod, de natură să modifice rezultatele controlului fiscal anterior.*

102.6. *Organul fiscal competent poate solicita, până la împlinirea termenului de prescripție prevăzut la art.88 din Codul de procedură fiscală, reverificarea unei perioade impozabile, prin întocmirea unui referat în care sunt prezentate motivele solicitării.*

Referatul este supus aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală competent, iar după aprobare se programează acțiunea de inspecție fiscală”.

Se reține că reverificarea TVA pentru perioada 01.01.2009-31.12.2009 a fost efectuată cu ocazia constatărilor din cadrul inspecției fiscale parțiale privind impozitul pe profit, când din verificarea modului de înregistrare a veniturilor din vânzări au fost identificate o serie de facturi fiscale care nu au fost înregistrate în contabilitate, constatându-se de asemenea și scăderea din gestiune a unor produse agricole fără documente justificative cu consecința diminuării bazei impozabile a TVA ; în fapt, elemente suplimentare care sunt de natură să modifice rezultatele inspecției fiscale anterioare din punct de vedere al TVA.

Se reține că reverificarea acestei perioade a fost efectuată ca urmare aprobării Referatului pentru solicitarea reverificării nr. X/16.11.2013, fiind emisă Decizia de reverificare nr. X/18.11.2013, care a fost transmisă contribuabilului împreună cu Avizul de inspecție fiscală nr. X/22.11.2013, sub semnătura în data de 22.11.2013.

Potrivit precizărilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, se reține că « Organele de inspecție fiscală au efectuat și inspecția privind reverificarea TVA pentru anul 2009, aceasta fiind inclusă ca parte distinctă în RIF nr. X/19.12.2013, întrucât decizia respectivă *nu a fost contestată* până la încheierea actului de control și nici până la termenul de 30 de zile de la comunicarea deciziei, prevăzut la art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală. »

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală nu au încălcat prevederile art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, susținerile contestatoarei neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, acestea fiind neîntemeiate.

În subsidiar, de subliniat este și faptul că, susținerea contestatoarei este cel puțin contradictorie, având în vedere că prin contestație, este de acord cu constatarea organelor de inspecție fiscală privind stabilirea diferenței suplimentare de venituri impozabile, urmare a facturilor neînregistrate în contabilitate, respectiv de cheltuieli nedeductibile, urmare a descărcării din gestiune a unor produse finite (grâu și porumb) fără documente justificative, care influențează profitul impozabil pentru anul 2009; cu alte cuvinte este de acord cu diferența suplimentară stabilită care în fapt reprezintă baza de impozitare a TVA.

2.1 Referitor la suma totală de X lei, din care:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,

individualizată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013,

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatoarea nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capet de cerere.

Perioada verificată: 01.01.2009-31.12.2009

În fapt, urmare a efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit (01.01.2007

-31.12.2012), conform Avizului nr. X/07.11.2013, în ceea ce privește taxa pe valoare adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2009, în evidența contabilă a societății, respectiv în registrul jurnal (document probant prezentat în anexa nr. 17) a fost înregistrată nota contabilă 711 "Venituri din variația stocurilor" = 345 "Produse finite" = X lei, reprezentând ieșiri din gestiunea de produse finite.

Pentru nota contabilă respectivă, nu au fost prezentate documente justificative, astfel că, prin Nota explicativă din 18.11.2013 (anexa nr. 02), împuternicitului administratorului, dl. X i-au fost solicitate informații relevante despre natura produselor scoase din gestiune, precum și prezentarea motivului înregistrării descărcării gestiunii și a documentelor justificative aferente. Acesta a răspuns la înrebarea nr. 8, că nu știe ce reprezintă suma respectivă și nici motivul scoaterii din gestiune.

Organele de inspecție fiscală, ținând cont de cele prezentate anterior, au constatat următoarele :

1. Contravaloarea produselor scăzute din gestiune în sumă de X lei, nu reprezintă o cheltuială efectuată în folosul realizării de operațiuni taxabile;
2. Sumele de TVA deduse de societate pentru realizarea produselor finite scăzute din gestiune fără documente justificative, nu pot fi stabilite, întrucât în perioada respectivă, nu au fost conduse evidențe analitice privind elementele de cost ale realizării producțiilor agricole.

În aceste condiții, organele de inspecție fiscală au constatat că în speță, sunt aplicabile prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia «...deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:... persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum ... alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere ... », coroborat cu prevederile punctului 53 alin. (6) din HG 44/2004 potrivit căruia «în baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabila pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea ».

Astfel că, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea pierde dreptul de deducere a TVA în sumă de X lei, suma respectivă fiind aferentă lunii iulie 2009.

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată colectată, organele de inspecție fiscală, în cursul efectuării inspecției fiscale privind impozitul pe profit (01.01.2007 - 31.12.2012), conform Avizului nr. X/07.11.2013, au constatat următoarele :

1. În evidența contabilă a societății, nu au fost înregistrate facturile nr. X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei, nr.X/X în sumă de X lei și nr.X/X în sumă de X lei, emise către SC X SRL X, jud. X. Aceste facturi, care reprezintă vânzări de grâu, nu au înscrise data emiterii și data livrării, au fost identificate de organele de inspecție fiscală ca fiind emise în perioada 09.01.2009 (când a fost emisă factura nr. X - înregistrată în contabilitate) - 17.08.2009 (când a fost emisă factura nr. X - înregistrată în contabilitate). Suma totală a facturilor menționate anterior este de X lei, din care TVA colectată este în sumă de X lei.

2. În evidența contabilă a societății, nu au fost înregistrate facturile nr. X/28.10.2009 în sumă de X lei, nr. X/19.11.2009 în sumă de X lei și nr. X/26.11.2009 în sumă de X lei emise către SC X SRL X. Suma totală a facturilor menționate anterior este

de X lei, din care TVA colectată este în sumă de X lei, copiile facturilor sunt prezentate în anexa nr. 8.

Astfel, în conformitate cu prevederile art. 126 alin.(1), art. 127 alin. (1), art. 128 alin.(1), art. 134² alin. (2) lit. a) și art. 150 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală stabilesc ca TVA colectată suplimentar suma de X lei (X lei + X lei).

Organele de inspecție fiscală precizează că suma suplimentară respectivă este aferentă perioadei 01.08.2009 - 30.11.2009, datele de exigibilitate fiind următoarele :

- 25.09.2009 - pentru suma de X lei - aferentă fact. nr. X/X în sumă de X lei, fact.nr.X/X în sumă de X lei, fact.nr.X/X în sumă de X lei, fact.nr.X/X în sumă de X lei, fact. nr.X/X în sumă de X lei, fact.nr.X/X în sumă de X lei și fact. nr.X/X în sumă de X lei, emise către SC X SRL X, jud. X;
- 26.11.2009 - pentru suma de X lei - aferentă facturii nr. X/28.10.2009, emise către SC X SRL X;
- 26.12.2009 - pentru suma de X lei - aferentă facturilor nr. X/19.11.2009 și nr. X/26.11.2009, emise către SC X SRL X.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în perioada verificată 01.01.2009 - 31.12.2009 au stabilit sume suplimentare de TVA de X lei, din care :

- TVA nedeductibilă de X lei,
- TVA colectată de X lei.

Organele de inspecție fiscală precizează și faptul că suma de X lei reprezentând TVA stabilită suplimentar de control cu ocazia reverificării perioadei 01.01.2009 - 31.12.2009, este conținută în suma totală aprobată la rambursare de X lei din Decizia de impunere nr. X/16.12.2011, care a fost rambursată societății în data de 30.01.2012, conform deciziei nr. X operată în fișa pe plătitor.

Pentru neachitarea pe destinația legală, la scadență, a sumei de X lei, care a fost stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere pentru perioada 25.05.2012 (data ieșirii din insolvență) - 17.07.2013 (data depunerii decontului de TVA în sumă negativă de X lei pe luna iunie 2013), în sumă de X lei în procent de 0,04%, pentru X zile de întârziere, (mod calcul : X lei x 0,04% x X zile), în conformitate cu prevederile art. 120 din OG nr.92/2003 actualizată.

De asemenea, pentru neachitarea la scadență a sumei de X lei, care a fost stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat penalități de întârziere în procent de 15% pentru perioada 25.05.2012 (data ieșirii din insolvență)- 17.07.2013 (data depunerii decontului de TVA în sumă negativă de X lei pe luna iunie 2013), în sumă de X lei, totalizând X zile de întârziere (mod calcul : X lei x 15%) în conformitate cu prevederile art. 120 ¹ din OG nr.92/2003 actualizată.

Deși, prin contestație SC X SRL contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și accesoriile aferente, societatea nu a adus niciun document, respectiv argument în susținerea propriei cauze și nu a invocat nici un articol de lege în apărarea sa.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 206 alin.(1) lit. c) și lit. d), art.213 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

(...).

Art. 213

Soluționarea contestației

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

De asemenea sunt incidente și prevederile pct.2.5 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, care precizează:

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

Față de prevederile mai sus citate se reține că, prin contestația formulată contestatorul trebuie să precizeze atât motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază aceasta, organele de soluționare neputându-se substitui contestatorului cu privire la motivele pentru care înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În speță, se reține că SC X SRL deși contestă taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, nu aduce în susținerea cauzei niciun argument de fond care să fie susținut cu documente și motivat pe bază de dispoziții legale, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art.65 (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare: *„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”*.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

Se reține că 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.

Potrivit prevederilor pct.11.1. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, se stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

*b) **nemotivată**, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării; [...]*”.

Pe cale de consecință, având în vedere cele arătate mai sus, contestația formulată de SC X SRL privind taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei** se va **respinge ca nemotivată**.

Referitor la accesoriile în sumă totală de X lei din care: X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și X lei reprezentând penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, se reține că stabilirea acestora în sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Astfel, întrucât contestația a fost respinsă ca nemotivată pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată în sumă de **X lei**, și pentru faptul că prin contestație nu se susține calculul greșit al acestora, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" contestația va fi respinsă ca nemotivată și pentru accesoriile în sumă totală de **X lei**

2.2 Referitor la taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. X/19.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/19.12.2013,

Cauza supusă soluționării este dacă societatea avea obligația să procedeze la ajustarea taxei pe valoare adăugată deduse inițial aferentă cheltuielilor directe repartizate pentru producția de porumb, la data modificării intervenite, respectiv când a operat sornarea acestor cheltuieli, care nu au fost alocate pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Perioada verificată: 01.12.2012-30.06.2013

În fapt, organele de inspecție fiscală au efectuat inspecția fiscală privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.12.2011-30.06.2013, urmare a depunerii de către societate a decontului de TVA cu opțiune de rambursare la AFPM Timișoara sub nr. X-X-2013/17.07.2013, prin care s-a solicitat la rambursare suma de X lei (cu control anticipat).

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată deductibilă, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Urmare analizării fișei contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » s-a constatat că societatea a alocat cheltuieli până la data de 31.08.2012 aferente culturii de porumb în sumă totală de X lei (331 "Produse în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor"), iar în data de 01.09.2012, prin Nota contabilă X/01.09.2012 a stornat din debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » suma totală de X lei, explicația menționată la nota întocmită fiind « corecție înregistrări cheltuieli directe și indirecte ». (anexa nr. 01)

Având în vedere acest aspect, prin Nota explicativă din data de 18.10.2013 (anexa nr. 02), organele de inspecție fiscală au solicitat reprezentantului societății de contabilitate SC X SRL X, respectiv d-nei X, informații suplimentare în acest sens.

Astfel, la întrebarea «vă rugăm să ne precizați care este explicația pentru întocmirea notei contabile nr. X din data de 01.09.2012 prin care a fost diminuată valoarea producției în curs la porumb ... cu suma totală de X lei și care sunt documentele justificative în baza cărora a fost întocmită nota contabilă », răspunsul dat de către reprezentantul societății de contabilitate a fost: « Nota mai sus menționată a fost făcută în mod eronat în data de 01.09.2012, însă această nota nu a afectat situația veniturilor și cheltuielilor societății ... eroarea a fost că nu s-a trecut suma respectivă prin contul 345.03 ».

Analizând documentele prezentate de către societate precum și explicațiile primite, organele de inspecție fiscală consemnează că au rezultat următoarele aspecte :

- în decursul anului agricol 2012 societatea a obținut o producție totală de porumb de X

kg, rezultând o producție medie pe hectar cultivat de X kg/ha, respectiv cu 54% mai puțin față de producția medie pe zona de cultură X, comunicată de către DADR X (X kg/hectar),

- costul total al producției de porumb înregistrat inițial în debitul contului 331. 03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » a fost de X lei, societatea obținând venituri impozabile din comercializarea întregii cantități de porumb obținut în sumă totală de X lei (conform facturii nr. X/16.11.2012 emisă către SC X SRL X),

- deși, în mod corect societatea afirma faptul că nota contabilă înregistrată în data de 01.09.2012 menționată anterior nu influențează per total ca cifre absolute, veniturile și cheltuielile societății, din analiza fișei privind modul de calcul al costului de producție pentru recolta de porumb 2011-2012 se constată că doar o parte din totalul cheltuielilor directe și indirecte înregistrate de către societate în perioada 2011-2012 în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », au fost recunoscute de către societate la calculul costului de producție/kg porumb obținut, respectiv din totalul de X lei au fost recunoscute ca și cheltuieli aferente costului de producție pentru producția de porumb doar suma totală de X lei, diferența de X lei reprezentând cheltuieli directe și indirecte care nu au fost repartizate de către societate nici pentru producția de porumb dar nici pentru o altă activitate.

Având în vedere cele prezentate anterior (producția cu mult inferioară față de producția medie înregistrată de societăți similare pe raza localității X, înregistrarea unor cheltuieli supradimensionate aferente culturii de porumb, față de cele recunoscute de către societate ca elemente de bază la calculul costului de producție), organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a înregistrat în evidența financiar-contabilă o serie de cheltuieli, iar pentru o parte din aceste cheltuieli a înregistrat TVA deductibilă, deși aceste cheltuieli nu au servit pentru obținerea de venituri impozabile.

Pe cale de consecință, în situația detaliată anterior, organele de inspecție fiscală arată că sunt aplicabile prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia «...deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:... persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate în cazul unor evenimente precum ... alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior, alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere ... », coroborat cu prevederile punctului 53 alin.(6) din H.G.nr. 44/2004 potrivit căruia «în baza art. 148 alin. (1) lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă bunurilor de natura stocurilor, serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, activelor corporale fixe, altele decât cele care sunt considerate bunuri de capital conform art. 149 din Codul fiscal, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei. Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoare adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxa aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea ».

Astfel, având în vedere cele prezentate anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 22.09.2012 - 28.09.2012 când societatea a obținut cultura de porumb și a repartizat costurile totale de X lei aferente acestei culturi asupra valorii produselor finite obținute (711 «Variația stocurilor » =331.03 «Produse în curs de execuție - porumb» X lei și 345 «Produse finite - porumb » = 331.03 03 «Produse în curs de execuție - porumb » X lei), societatea ar fi avut obligația ajustării taxei pe valoare adăugată deduse aferente tuturor achizițiilor și cheltuielilor care au fost inițial repartizate asupra culturii de porumb în debitul contului 331.03 «Produse în curs de execuție - porumb » (X lei) și care nu s-au reflectat în costul de producție determinat de societate (X lei), respectiv a TVA dedusă aferentă costurilor în sumă de X lei (X - X).

Din analiza componentei sumei de X lei, organele de inspecție fiscală au

constatat că o parte din această sumă reprezintă cheltuieli indirecte nepurtatoare de TVA în sumă totală de X lei, iar diferența de X lei reprezintă cheltuieli directe cu motorina, îngrășăminte, ierbicide, etc pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă în perioada martie 2012 - mai 2012, și pentru care în luna septembrie 2012 societatea ar fi avut obligația ajustării taxei deduse în conformitate cu prevederile art. 148 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare coroborat cu prevederile punctului 53 alin.(6) din HG 44/2004 în sumă totală de X lei.

Având în vedere faptul că societatea nu a respectat prevederile impuse legate de ajustarea taxei deductibile în situația prezentată anterior, suma totală de X lei, este stabilită suplimentar ca TVA nedeductibilă, de organele de inspecție fiscală.

În drept, potrivit prevederilor art. 148 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“ART. 148

În condițiile în care regulile privind livrarea către sine sau prestarea către sine nu se aplică, deducerea inițială se ajustează în următoarele cazuri:

(...)

c) persoana impozabilă își pierde dreptul de deducere a taxei pentru bunurile mobile nelivrate și serviciile neutilizate la momentul pierderii dreptului de deducere.

Coroborat cu prevederile pct. 53 alin.(6) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“(6) În baza art. 148 lit. a) și c) din Codul fiscal, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi:

a) modificări legislative;

b) modificări ale obiectului de activitate;

c) alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.”

Față de prevederile mai sus citate se reține că, persoana impozabilă trebuie să ajusteze, la data modificării intervenite, taxa deductibilă aferentă serviciilor neutilizate, activelor corporale fixe în curs de execuție, constatate pe bază de inventariere, în situația în care persoana impozabilă pierde dreptul de deducere a taxei ca urmare a unor situații cum ar fi: modificări legislative, modificări ale obiectului de activitate, alocarea de bunuri/servicii pentru operațiuni care dau drept de deducere și ulterior alocarea acestora pentru realizarea de operațiuni care nu dau drept de deducere.

Ajustarea reprezintă în această situație anularea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată deduse inițial și se evidențiază în decontul de taxă aferent perioadei fiscale în care a intervenit evenimentul care a generat ajustarea.

În speță, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, se reține că societatea a alocat cheltuieli până la data de 31.08.2012 aferente culturii de porumb în sumă totală de X lei (331 "Produce în curs de execuție" = 711 "Venituri din variația stocurilor"), iar în data de 01.09.2012, prin Nota contabilă X/01.09.2012 a stornat din debitul contului

331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha » în corespondență cu creditul contului 711 « Variația stocurilor » suma totală de X lei, explicația menționată la nota întocmită fiind « corecție înregistrări cheltuieli directe și indirecte ».

Din analiza fișei privind modul de calcul al costului de producție pentru recolta de porumb 2011-2012 se reține că, s-a constatat că doar o parte din totalul cheltuielilor directe și indirecte înregistrate de către societate în perioada 2011-2012 în debitul contului 331.03 « Produse în curs de execuție - porumb X ha », au fost recunoscute de către societate la calculul costului de producție/kg porumb obținut, respectiv din totalul de X lei au fost recunoscute ca și cheltuieli aferente costului de producție pentru producția de porumb doar suma totală de X lei, diferența de X lei reprezentând cheltuieli directe și indirecte care nu au fost repartizate de către societate nici pentru producția de porumb dar nici pentru o altă activitate.

Se reține totodată că, pentru o parte din aceste cheltuieli nerecunoscute ca fiind aferente culturii de porumb societatea a înregistrat TVA deductibilă, deși aceste cheltuieli nu au servit pentru obținerea de venituri impozabile, respectiv pentru realizarea de operațiuni taxabile.

Astfel, se reține că, din analiza componenței sumei de X lei, s-a constatat că o parte din această sumă reprezintă cheltuieli indirecte nepurtatoare de TVA în sumă totală de X lei, iar diferența de X lei reprezintă cheltuieli directe cu motorina, îngrășăminte, ierbicide, etc pentru care societatea a înregistrat TVA deductibilă în perioada martie 2012 - mai 2012, și pentru care în luna septembrie 2012 societatea ar fi avut obligația ajustării taxei deduse, în sumă totală de X lei.

Prin urmare, suma totală de X lei, a fost stabilită suplimentar ca TVA nedeductibilă, de către organele de inspecție fiscală.

Se reține că, prin contestația formulată singurul argument invocat de către contestatoarele este faptul că „nota contabilă a fost făcută în mod eronat în această formă, dar ea are aceleași implicații dacă se făcea invers - în mod corect, și nu influențează rezultatul exercițiului, și taxa pe valoarea adăugată”, iar „sumele care fac obiectul acestei note contabile se referă la cheltuielile făcute cu lucrările de înființare, semănare, întreținere și recoltare a culturii de porumb, cheltuieli realizate în scopul realizării de venituri impozabile.”

Aceste susțineri nu pot fi considerate decât simple afirmații, fără legătură cu justificarea că, aceste cheltuieli directe inițial repartizate pentru producția de porumb, ulterior sornate, au fost repartizate de către societate pentru producția de porumb sau pentru o altă activitate, în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv în scopul realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA.

Or, în conformitate cu jurisprudența comunitară în materie de TVA și cu prevederile legale interne, condiția esențială pentru a beneficia de deductibilitatea TVA este ca achizițiile să fie destinate realizării unor operațiuni cu drept de deducere (taxabile, scutite cu drept de deducere, etc) așa cum se prevede în mod expres la art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“ ART. 145

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

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

a) operațiuni taxabile;”

În cauza analizată, se reține totodată că societatea nu a depus niciun document justificativ din care să rezulte cele susținute cu privire la acest capăt de cerere, respectiv care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art.65 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, având în vedere cele anterior prezentate, prevederile legale enunțate rezultă că societatea avea obligația să procedeze la ajustarea taxei pe valoare adăugată deduse inițial (în perioada martie 2012 - mai 2012) aferentă cheltuielilor directe repartizate pentru realizarea producției de porumb, la data modificării intervenite, respectiv când a operat sornarea acestor cheltuieli (luna septembrie 2012), care nu au fost alocate pentru realizarea de operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, în sumă de X lei .

Prin urmare, având în vedere că societatea nu a respectat prevederile impuse legate de ajustarea taxei deductibile se reține că, legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar ca TVA nedeductibilă suma de **X lei**, motiv pentru care contestația societății pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

În concluzie, având în vedere cele arătate mai sus, organele de inspecție fiscală legal au respins la rambursare taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă totală de **X lei** .

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct.11.1. din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Codul de procedură fiscală, în baza referatului nr. , se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, pentru suma totală de **X lei**, din care:

- X lei - impozit pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit stabilit suplimentar de plată,
- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de **SC X SRL** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de

inspecția fiscală pentru persoane juridice nr.X/19.12.2013, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/19.12.2013, pentru suma totală de **X lei**, din care:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie se comunică la:

- SC X SRL
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș

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

DIRECTOR GENERAL,