



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia 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. 2483/809/23.09.2014

privind soluționarea contestației formulate de **SC xSRL**,  
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/13.06.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 2 prin adresa nr.x/13.06.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/13.06.2014, asupra contestației formulate de **SC x SRL**, CUI x cu sediul în x, nr.x, camera x, jud. x, înregistrată la ORC Timiș Jx/x/2007 și cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor la „Cabinet Individual de Avocat x” cu sediu în x, clădirea x, str. x, nr.x, et.x, sad x, jud. x.

**SC x SRL** contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice nr. x/24.04.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/24.04.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

Contestația a fost 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, este autenticată cu semnatura și ștampila reprezentantului legal care a depus în acest sens împuternicirea avocațială în original.

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

**I.** Prin contestația formulată SC x SRL se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice înregistrată sub nr. x/24.04.2014 emisă în baza constatărilor din Raportului de

inspecție fiscală nr. x/24.04.2014, pe care o consideră nelegală și solicită anularea acesteia.

Contestatoarea arată că, în perioada 20.03.2014 - 24.04.2014 s-a desfășurat o inspecție fiscală, înregistrată în Registrul unic de control seria x nr. x la poziția 3 din data de 20.03.2014, perioada supusă verificării fiind 01.01.2010 - 31.12.2013 în ceea ce privește modalitatea de determinare și calcul a impozitului și 26.10.2009 - 31.12.2013 în ceea ce privește modalitatea de determinare și calcul a taxei pe valoare adăugată TVA ca urmare a solicitării la rambursare.

Astfel, contestatoarea arată că un prim aspect de nelegalitate a actelor administrativ fiscale contestate vizează perioada supusă verificării inspecției fiscale, aceasta fiind determinată cu încălcarea dispozițiilor art.98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Sintetizând aspectele reținute în raportul de inspecție fiscală și preluate în decizia de impunere, cu privire la modul de calcul a impozitului pe profit, contestatoarea arată că organele de inspecție au determinat o bază impozabilă suplimentară pentru anul 2012 în cuantum de x lei, ceea ce conduce la determinarea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2012 în valoare de x lei, precum și o bază impozabilă suplimentară pentru anul 2013 în cuantum de x lei, ceea ce conduce la determinarea unui impozit pe profit suplimentar pentru anul 2013 în valoare de x lei, determinând astfel un impozit pe profit suplimentar în urma inspecției fiscale pentru perioada supusă controlului în cuantum total de x lei.

SC x SRL arată că pentru a determina acest impozit pe profit suplimentar, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

„1. Urmare analizării documentelor prezentate de societate s-a constatat că în ceea ce privește cultura de porumb obținută în anul 2012 societatea a obținut o producție medie pe hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultură x de x kg/ha. Urmare acestui fapt, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2012 în sumă totală de x lei (x kg/hectar diferența de producție porumb x z hectare cultivate x d lei/kg preț de vânzare mediu porumb 2012).”

Cu privire la acest aspect, contestatoarea consideră că în mod eronat a procedat inspecția fiscală la determinare bazei impozabile suplimentare cu privire la cultura de porumb obținută în anul 2012 raportându-se exclusiv la producția medie pe zona de cultură x, fără a avea în vedere aspectele specifice ale activității desfășurată de către aceasta. Mai mult, apreciază că nu se poate proceda la determinarea unei baze impozabile suplimentare prin raportare la producția medie în condițiile în care a ținut în mod corespunzător contabilitatea cu privire la toate operațiunile desfășurate în vederea obținerii culturii de porumb în anul 2012, cu atât mai mult cu cât valoarea producției medii este o valoare extrem de relativă, în cadrul acesteia putând fi cuprinse valori extreme minime și maxime foarte mari.

Contestatoarea apreciază că simplul raționament avut în vedere de către organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că aspectul invocat de către reprezentantul legal cu privire la calitatea inferioară a terenului în zona pe care a fost înființată cultura de porumb ar fi fost compensată prin utilizarea de input-uri (semințe, îngrășăminte etc.) la o valoare pretins mai mare a normativelor, fără a se avea în vedere întreaga stare de fapt, reprezintă un mod cel puțin superficial de analizare a conținutului economic al tranzacției, fără a se avea în vedere specificitatea domeniului supus inspecției fiscale.

„2. În ceea ce privește cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013, societatea a obținut o producție medie/hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultură x de x kg/ha. Urmare acestui fapt, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2013 în sumă

totală de x lei (x kg/hectar diferență de producție floarea soarelui x d hectare cultivate x c lei/kg preț de vânzare mediu floarea soarelui 2013)."

Și cu privire la acest aspect, contestatoarea susține că în mod eronat a procedat inspecția fiscală la determinare bazei impozabile suplimentare cu privire la cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013 raportându-se exclusiv la producția medie pe zona de cultură x, fără a avea în vedere aspectele specifice ale activității desfășurate.

De asemenea, contestatoarea apreciază că nu se poate proceda la determinarea unei baze impozabile suplimentare prin raportare la producția medie în condițiile în care a ținut în mod corespunzător contabilitatea cu privire la toate operațiunile desfășurate în vederea obținerii culturii de floarea soarelui în anul 2013, cu atât mai mult cu cât valoarea producției medii este o valoare extrem de relativă, în cadrul acesteia putând fi cuprinse valori extreme minime și maxime foarte mari.

Contestatoarea apreciază că simplul raționament avut în vedere de către organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că aspectul invocat de către reprezentantul legal al societății cu privire la calitatea inferioară a terenului în zona pe care a fost înființată cultura de porumb ar fi fost compensată prin utilizarea de imput-uri (semințe, îngrășăminte etc.) la o valoare pretins mai mare a normativelor, fără a se avea în vedere întreaga stare de fapt, reprezintă un mod cel puțin superficial de analizare a conținutului economic al tranzacției, fără a se avea în vedere specificitatea domeniului supus inspecției fiscale.

„3. În luna decembrie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli în suma totală de x lei în baza facturii nr.x/12.12.2013 emisă de către SC xSRL x, jud.x, reprezentând „recuperare cheltuieli excursie extracomunitară”, pentru care societatea nu a prezentat niciun fel de document justificativ (deconturi de deplasare, ordin de deplasare, bilet de avion, etc), pentru a justifica faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul societății, respectiv cu scopul obținerii de venituri impozabile.”

Referitor la acest aspect, contestatoarea susține că a furnizat organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative cu privire la această operațiune pe care le deține, mai mult, se impune a se constata faptul că în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, constând în nota explicativă din 10.04.2014 nu se solicită reprezentantului legal nicio informație suplimentară cu privire la acest aspect, condiții în care a apreciat că inspecția fiscală a fost pe deplin lămurită cu privire la această operațiune.

„4. Societatea nu a declarat în declarația cod 101 aferentă anului 2013 impozitul pe profit în suma de x lei aferent unei baze de impunere de x lei, determinat în cadrul Registrului de evidență fiscală și care are la baza balanța de verificare analitică întocmită de societate la 31.12.2013.” Acest aspect reținut în concluziile raportului de inspecție fiscală cu privire la măsurile reținute și constatate referitor la determinarea bazei impozabile suplimentare nu este cuprins și explicat în conținutul raportului de inspecție fiscală, în condițiile în care această măsură nu este prezentată și motivată în raportul contestat.

Sintetizând aspectele reținute în raportul de inspecție fiscală și preluate în decizia de impunere, cu privire la modul de stabilire a taxei pe valoare adăugată TVA deductibilă, colectată și de rambursat, contestatoarea arată că organele de inspecție au determinat o TVA stabilită la control ca nedeductibilă de x lei, o TVA suplimentată stabilită la control ca și colectată suplimentar de x lei, rezultând astfel o TVA de rambursat stabilită la control de x lei, față de suma de x lei solicitată la rambursare.

Pentru a determina această TVA diminuată stabilită de control ca fiind de rambursat, organele de inspecție fiscală au reținut următoarele:

„Societatea a dedus TVA în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de motorină efectuate în baza facturilor fiscale nr.x/11.11.2013 și nr.x/05.11.2013 emise de SC x SRL Stația x, jud. x, pentru care societatea nu a putut prezenta foi de parcurs sau alte documente pentru a justifica utilizarea combustibililor exclusiv pentru activitatea economică a societății. Pentru aceste achiziții, dreptul de deducere a taxei este limitat la 50. Astfel,

suma totală de x lei aferentă achizițiilor de combustibil menționate anterior, va fi stabilită suplimentar de inspecția fiscală."

Referitor la acest aspect, contestatoarea susține că a furnizat organelor de inspecție fiscală toate documentele justificative cu privire la această operațiune pe care le deține, mai mult, se impune a se constata faptul că în anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, constând în nota explicativă din 10.04.2014 nu se solicită reprezentantului legal nicio informație suplimentară cu privire la acest aspect, condiții în care a apreciat că inspecția fiscală a fost pe deplin lămurită cu privire la această operațiune.

În ceea ce privește cultura de porumb obținută în anul 2012 societatea a obținut o producție medie pe hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultură x de d kg/ha, situație în care organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2012 în sumă totală de x lei (a kg/hectar diferență de producție porumb x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu porumb 2012), cu o TVA colectată aferentă în sumă de a lei."

Cu privire la acest aspect, contestatoarea susține că în mod eronat a procedat inspecția fiscală la determinare bazei impozabile suplimentare cu privire la cultura de porumb obținută în anul 2012 raportându-se exclusiv la producția medie pe zona de cultură a, fără a avea în vedere aspectele specifice ale activității. Mai mult, apreciază că nu se poate proceda la determinarea unei baze impozabile suplimentare prin raportare la producția medie în condițiile în care a ținut în mod corespunzător contabilitatea cu privire la toate operațiunile desfășurate în vederea obținerii culturii de porumb în anul 2012, cu atât mai mult cu cât valoarea producției medii este o valoare extrem de relativă, în cadrul acesteia putând fi cuprinse valori extreme minime și maxime foarte mari.

Contestatoarea apreciază că simplul raționament avut în vedere de către organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că aspectul invocat de către reprezentantul legal cu privire la calitatea inferioară a terenului în zona pe care a fost înființată cultura de porumb ar fi fost compensată prin utilizarea de input-uri (semințe, îngrășăminte etc.) la o valoare pretins mai mare a normativelor, fără a se avea în vedere întreaga stare de fapt, reprezintă un mod cel puțin superficial de analizare a conținutului economic al tranzacției, fără a se avea în vedere specificitatea domeniului supus inspecției fiscale.

„În ceea ce privește cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013, societatea a obținut o producție medie/hectar de a kg/ha față de producția medie pe zona de cultură a de x kg/ha, situație în care organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2013 în sumă totală de x lei. (x kg/hectar diferență de producție floarea soarelui x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu floarea soarelui 2013), cu o TVA colectată aferentă de a lei. „

De asemenea, contestatoarea arată că și cu privire la acest aspect, inspecția fiscală la determinare bazei impozabile suplimentare cu privire la cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013 raportându-se exclusiv la producția medie pe zona de cultură a, fără a avea în vedere aspectele specifice ale activității desfășurate.

Totodată, contestatoarea apreciază că nu se poate proceda la determinarea unei baze impozabile suplimentare prin raportare la producția medie în condițiile în care a ținut în mod corespunzător contabilitatea cu privire la toate operațiunile desfășurate în vederea obținerii culturii de floarea soarelui în anul 2013, cu atât mai mult cu cât valoarea producției medii este o valoare extrem de relativă, în cadrul acesteia putând fi cuprinse valori extreme minime și maxime foarte mari.

Astfel, arată că simplul raționament avut în vedere de către organele de inspecție fiscală cu privire la faptul că aspectul invocat de către reprezentantul legal cu privire la calitatea inferioară a terenului în zona pe care a fost înființată cultura de porumb ar fi fost compensată prin utilizarea de input-uri (semințe, îngrășăminte etc.) la o valoare pretins mai mare a normativelor, fără a se avea în vedere întreaga stare de fapt, reprezintă un mod cel

puțin superficial de analizare a conținutului economic al tranzacției, fără a se avea în vedere specificitatea domeniului supus inspecției fiscale.

„Societatea nu poate prezenta organelor de inspecție fiscală documentul care atestă transportul bunurilor (paielor) din România în Ungaria, aferentă facturilor de livrare nr. a/01.07.2013 reprezentând contravaloare avans conform contract în suma de a euro, respectiv factura nr.a/31.07.2013 reprezentând contravaloare storno avans și livrare paie, în sumă totală de a euro. Astfel, suma totală de x lei (a lei x 24%) a fost stabilită ca TVA suplimentară de inspecția fiscală aferenta livrărilor menționate anterior.”

Cu privire la acest aspect, contestatoarea susține că, în conformitate cu dispozițiile art. 143 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a pus la dispoziția organelor de inspecție fiscală atât facturile, cât și documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru, respectiv CMR -ul care atestă faptul că bunurile au fost transportate din România. Mai mult, prin nota de explicații ce constituie anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală, reprezentantul legal a dat și informațiile cu privire la modalitatea în care a avut loc această livrare.

Pentru toate aceste considerente, contestatoarea solicită anularea și refacerea actelor administrativ fiscale constând în Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 24.04.2014 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane juridice înregistrată sub nr. x/24.04.2014, acte administrativ fiscale pe care le apreciază ca fiind nelegale.

**II.** Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x/24.04.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/24.04.2014.

Activitatea principală desfășurată de societate în perioada verificată constă în activități de prestare de servicii agricole pentru terți (în perioada 2009 - 2011) și activități de cultivare a cerealelor și plantelor tehnice (grâu, porumb, floarea soarelui), precum și comerț en-gross de cereale, cultivate de societate și livrate exclusiv pe piața internă (în perioada 2012 - 2013).

Organele de inspecție fiscală precizează că activitatea societății se desfășoară la sediul social situat în satul x, Comuna x, nr.x, în baza contractului de comodat nr.x/10.09.2013 și a actului adițional nr.x/13.09.2013, în baza cărora xx cedează dreptul de folosința a unei camere (sediul birou), a unei cote de 1/2 din curtea imobilului (destinat pentru gararea utilajelor agricole) și a unei suprafețe de 30 mp din construcțiile edilitare (pentru desfășurarea unor activități de meșteșugărit).

Organele de inspecție fiscală au constatat că la 31.12.2013 SC x SRL x jud. x cultivă cereale pe o suprafață totală de x hectare arendate de la diverse persoane fizice după cum urmează: x hectare pe raza satului x, x hectare pe raza satului x și x hectare pe raza satului x.

#### 1. Impozit pe profit.

Perioada verificată este 01.01.2010 - 31.12.2013.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2013 societatea a cultivat cu porumb o suprafață totală de 213,53 hectare și a preluat de la SC x SRL x jud. a o suprafață totală însămânțată cu porumb (producție neterminată) de a hectare. Urmare recoltării întregii suprafețe înființate cu porumb (a hectare), societatea a obținut o producție totală de a kg porumb, respectiv o producție medie/hectar de a kg/ha; întreaga cantitate de porumb obținută a fost comercializată de societate către SC x

De asemenea, în anul 2013 societatea a mai preluat de la SC x SRL x, jud. x o suprafață totală de x hectare cultivată cu grâu, precum și o suprafață totală de x hectare cultivate cu floarea soarelui (producții neterminate).

Urmare recoltării celor două culturi, societatea a obținut o producție totală de grâu de x kg, respectiv o producție medie pe hectar de x kg/ha, producție de grâu ce a fost comercializată integral către SC x SRL x, jud. x, precum și o producție totală de floarea soarelui de x kg, respectiv o producție medie pe hectar de x kg/ha, producție de floarea soarelui care a fost comercializată integral către SC x SRL Constanța (baza x și x).

În ceea ce privește structura pe culturi la data de 31.12.2013 aceasta se prezintă astfel:

- grâu - suprafața de x ha (sold 331 "Producție în curs" = x lei)
- porumb - suprafață de x ha; (sold 331 "Producție în curs" = x lei)
- floarea - soarelui - suprafață de x ha; (sold 331 "Producție în curs" = x lei).

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au fost constatate următoarele:

Din compararea producțiilor medii/hectar obținute de societate în decursul anilor 2012 - 2013 cu producțiile medii/hectar pe fiecare zona de cultura (x, x, x) comunicate de către DADR x (anexe de lucru), organele de inspecție au constatat că la anumite culturi de cereale societatea a obținut producții mult mai mici față de producțiile medii/hectar, respectiv:

- la cultura de porumb obținută în anul 2012 societatea a obținut o producție medie/hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultura x de x kg/ha;
- la cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013 societatea a obținut o producție medie/hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultura x de x kg/ha.

Organele de inspecție fiscală menționează că pentru celelalte tipuri de culturi obținute, societatea a obținut producții sensibil apropiată față de producțiile medii/hectar comunicate de către DADR x, respectiv :

- la cultura de porumb obținută în anul 2013 societatea a obținut o producție medie/hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultura x de x kg/ha;
- la cultura de grâu obținută în anul 2013 societatea a obținut o producție medie/hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultura x de x kg/ha.

Având în vedere diferențele semnificative constatate la cultura de porumb obținută în anul 2012 și floarea soarelui obținută în anul 2013, prin Nota explicativă din data de 10.04.2014 (anexa nr.1) au fost solicitate administratorului x informații suplimentare în acest sens, respectiv: cum se justifică aceste producții, dacă au fost respectate toate normele de consum și perioadele de efectuare a lucrărilor agricole în vederea obținerii unei producții maxime, dacă culturile au fost asigurate și dacă s-au primit despăgubiri în acest sens pentru eventuale culturi calamitate.

Conform celor consemnate în răspunsurile furnizate de către administratorul societății în Nota explicativă s-a constatat că: în ceea ce privește nivelul producției obținute, administratorul a afirmat că aceasta este reflectată direct de calitatea solului exploatat care nu este același la toate firmele. De asemenea reprezentantul legal al societății a menționat faptul ca producțiile agricole nu au fost asigurate.

Conform Codului de procedură fiscală, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale, să examineze raporturile juridice care sunt relevante și să adopte soluția admisă de lege, precum și să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului.

Potrivit prevederilor art.14 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat, cu modificările ulterioare „situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

Conform prevederilor art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Urmare analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cultura de porumb obținută în anul 2012 societatea a obținut o producție medie pe hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultură x de x kg/ha. Astfel, având în vedere afirmațiile reprezentantului societății, potrivit căreia, nivelul producției agricole depinde de calitatea solului exploatat organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea consumurilor de materii prime și materiale (îngrășăminte, sămânță de porumb, etc.) constatându-se faptul că aceste consumuri depășesc cu mult consumurile normate (spre exemplificare societatea a utilizat o cantitate medie/hectar de îngrășăminte complexe de x kg/hectar, față de consumul normat de aproximativ x kg/hectar și o cantitate de sămânță de x kg/hectar, față de consumul normat de aproximativ x kg/hectar), fapt ce conduce la concluzia ca aceste consumuri de materii prime și materiale au fost utilizate tocmai pentru a compensa calitatea slabă a terenului cultivat, în vederea obținerii unei producții maxime.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste condiții, ținând cont de consumurile înregistrate, societatea ar fi trebuit să obțină o producție cel puțin egală cu producția medie/zona de cultură x comunicată de DADR x, respectiv de x kg/hectar.

Având în vedere prevederile art.6 potrivit căruia „Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză” coroborat cu prevederile punctului 6.1 din H.G. nr.1050/2004, potrivit căruia „în aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege”, art.14 alin. (2) potrivit căruia „Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic”, art. 67 alin.(1), alin. (2) lit. b) și alin.(3) potrivit căruia „Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plata aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice proba și mijloc de proba prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă .... în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale” din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 11 alin. (1), potrivit căruia „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”, art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „Profitul impozabil se calculează ca diferența între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile”, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2012 în sumă totală de x lei (a kg/hectar diferența de producție porumb x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu porumb 2012), producția neobținută de porumb în anul 2012 fiind asimilată unei livrări de bunuri efectuată cu plată.

În ceea ce privește cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013, societatea a obținut o producție medie/hectar de a kg/ha față de producția medie pe zona de cultură a de a kg/ha. Astfel, având în vedere afirmațiile reprezentantului societății, potrivit căreia, nivelul producției agricole depinde de calitatea solului exploatat organele de inspecție

fiscala au procedat la analizarea modului de efectuare a lucrărilor agricole aferente terenurilor cultivate în anul 2013 cu floarea soarelui, constatând faptul că toate prestațiile de servicii agricole aferente producției neterminate preluate de la SC a SRL a, jud. a au fost efectuate anterior tot de către SC x SRL x în baza contractului de prestări servicii nr.x/01.01.2013 (iar conform contractului încheiat între părți lucrările agricole complexe au presupus lucrări mecanice de cea mai buna calitate plus materii prime și materiale).

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste condiții, ținând cont de consumurile înregistrate, societatea ar fi trebuit să obțină o producție cel puțin egală cu producția medie/zona de cultura x comunicată de DADR x, respectiv de x kg/hectar.

Având în vedere prevederile art. 6, art. 14 alin. (2), art. 67 alin.(1), alin. (2) lit. b) și alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 republicată, coroborat cu prevederile punctului 6.1 din HG 1050/2004, art. 11 alin.(1), art.19 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2013 în suma totală de x lei (a kg/hectar diferența de producție floarea soarelui x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu floarea soarelui 2013), producția neobținută de floarea soarelui în anul 2013, fiind asimilată unei livrări de bunuri efectuată cu plată.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013 societatea a înregistrat cheltuieli nedeductibile în sumă totală de a lei în baza facturii nr.a/12.12.2013 emisă de către SC a SRL a, jud. a, reprezentând "recuperare cheltuieli excursie extracomunitara", pentru care societatea nu a prezentat niciun fel de documente justificative (deconturi de deplasare, ordin de deplasare, bilet de avion, etc), pentru a justifica faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul societății, respectiv cu scopul obținerii de venituri impozabile.

Prin înregistrarea sumei totale de a lei ca și cheltuială deductibilă au fost încălcate prevederile art.21 alin.(1) și art. 21 alin.(4) lit.e) și f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere că în anul fiscal 2012, societatea a realizat un profit impozabil de a lei, cu un impozit pe profit aferent de a lei (a lei x 16%), impozit pe profit ce a fost declarat prin declarația cod 101 nr.a-2013/25.02.2013, iar urmare stabilirii a veniturilor suplimentare aferente anului fiscal 2012 în sumă totală de a lei și recalculării impozitului pe profit datorat aferent anului fiscal 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar față de cel declarat de a lei.

În anul fiscal 2013, societatea a realizat un profit impozabil de a lei, cu un impozit pe profit aferent de a lei (a lei x 16%), iar în declarația 101 nr. a/05.03.2014 a declarat un impozit pe profit de a lei. Urmare a stabilirii veniturilor suplimentare și a cheltuielilor/nedeductibile aferente anului fiscal 2013 în sumă totală de a lei și recalculării impozitului pe profit datorat aferent anului fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar cel declarat de a lei.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă de a lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de a lei și penalități de întârziere în sumă de a lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

## 2. Taxa pe valoarea adăugată.

Perioada verificată este 26.10.2009 - 31.12.2013.

TVA deductibilă.

Urmare verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea a dedus TVA în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de motorina efectuate în baza facturilor fiscale nr.x/11.11.2013 și nr.x/05.11.2013 emise de SC x SRL Stația x jud. x, pentru care societatea nu a putut prezenta foi de parcurs sau alte documente pentru a



justifica utilizarea combustibililor exclusiv pentru activitatea economica a societății. Pentru aceste achiziții, în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare și punctul 45<sup>1</sup> alin.(2) și alin.(4) din H.G. nr. 44/2004, dreptul de deducere a taxei este limitat la 50%, societatea nebeneficiind de excepțiile prevăzute la 145<sup>1</sup> alin.(2) și (3) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de combustibili menționate anterior.

Recapitulație privind TVA deductibila aferenta perioadei 26.10.2009 -31.12.2013 pentru care au fost depus decontul de TVA nr. x-2014/27.01.2014 în sumă negativă de x lei

- control anticipat

- TVA deductibila stabilită de societate x lei
- TVA nedeductibilă stabilită de control x lei
- TVA deductibilă stabilită de control x lei

TVA colectată.

În urma analizării documentelor prezentate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat că în ceea ce privește cultura de porumb obținută în anul 2012 societatea a obținut o producție medie pe hectar de x kg/ha față de producția medie pe zona de cultura x de x kg/ha. Astfel, având în vedere afirmațiile reprezentantului societății, potrivit căreia, nivelul producției agricole depinde de calitatea solului exploatat organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea consumurilor de materii prime și materiale (îngrășăminte, sămânță de porumb, etc.) constatându-se faptul că aceste consumuri depășesc cu mult consumurile normate (spre exemplificare societatea a utilizat o cantitate medie/hectar de îngrășăminte complexe de x kg/hectar, față de consumul normat de aproximativ x kg/hectar și o cantitate de sămânță de x kg/hectar, fata de consumul normat de aproximativ 1xkg/hectar), fapt ce conduce la concluzia ca aceste consumuri de materii prime și materiale au fost utilizate tocmai pentru a compensa calitatea slaba a terenului cultivat, în vederea obținerii unei producții maxime.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste condiții, ținând cont de consumurile înregistrate, societatea ar fi trebuit să obțină o producție cel puțin egală cu producția medie/zona de cultura x comunicată de DADR x, respectiv de x kg/hectar.

Având în vedere prevederile art.6 din O.G. nr. 92/2003 republicată, coroborat cu prevederile punctului 6.1 din H.G. nr.1050/2004, art. 14 alin. (2), art. 67 alin. (1), alin. (2) lit. b) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 11 alin. (1), art.128 alin. (1) și art.134 alin.(1) și (2) și art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2012 în sumă totală de x lei (a kg/hectar diferența de producție porumb x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu porumb 2012), cu o TVA colectată aferentă în sumă de a lei.

În ceea ce privește cultura de floarea soarelui obținută în anul 2013, societatea a obținut o producție medie/hectar de a kg/ha față de producția medie pe zona de cultura a de a kg/ha. Astfel, având în vedere afirmațiile reprezentantului societății, potrivit căreia, nivelul producției agricole depinde de calitatea solului exploatat organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea modului de efectuare a lucrărilor agricole aferente terenurilor cultivate în anul 2013 cu floarea soarelui, constatând faptul că toate prestațiile de servicii agricole aferente producției neterminate preluate de la SC a SRL a, jud. a au fost efectuate anterior tot de către SC a SRL a în baza contractului de prestări servicii nr.

FN/01.01.2013 (iar conform contractului încheiat între părți lucrările agricole complexe au presupus lucrări mecanice de cea mai buna calitate plus materii prime și materiale).

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste condiții, ținând cont de consumurile înregistrate, societatea ar fi trebuit să obțină o producție cel puțin egală cu producția medie/zona de cultura x comunicată de DADR x, respectiv de x kg/hectar.

Având în vedere prevederile art.6, art. 14 alin. (2), art. 67 alin. (1), alin.(2) lit. b) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu prevederile punctului 6.1 din HG 1050/2004, art.11 alin.(1), art. 128 alin.(1), art.134 alin.(1) și (2) și art.150 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit să fie obținute în anul 2013 în sumă totală de x lei (a kg/hectar diferența de producție floarea soarelui x a hectare cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu floarea soarelui 2013), cu o TVA colectată aferentă de a lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2012 societatea a dedus TVA în sumă totală de a lei în baza facturii nr.a/01.09.2012 emisă de xx, reprezentând contravaloarea prestare servicii mecanice pe o suprafață de x hectare.

Din analizarea contractului de prestări servicii agricole complexe în agricultură nr. x/01.09.2012 încheiat între SC x SRL și xx care a stat la baza emiterii facturii menționată anterior, organele de inspecție fiscală au constatat că obiectul prestațiilor a constat în realizarea de către prestatorul de servicii a unor lucrări agricole complexe (lucrări de pregătire a terenului în vederea semănatului) care să înglobeze întreaga bază materială și logistica necesară, pe o suprafață totală de x hectare aflate în administrarea beneficiarului. Organele de inspecție fiscală menționează că în conformitate cu prevederile art.2 din contract, părțile au convenit ca lucrările să fie efectuate în intervalul 15.03.2012 - 30.10.2012 , în condițiile în care contractul între părți a fost încheiat în data de 01.09.2012.

De asemenea, din analizarea situației de lucrări prezentate de societate s-a constatat că în baza facturii nr. x/01.09.2012, prestatorul xx a facturat către societatea verificată contravaloarea unor prestații de servicii de fertilizare, precum și contravaloarea unor materii prime: îngrășăminte (îngrășăminte complexe și uree), pesticide și sămânță de porumb.

Având în vedere acest aspect, organele de inspecție fiscală au constatat că din totalul sumei deduse de x lei aferentă facturii nr.x/01.09.2012 emisă de xx, suma totală de x lei reprezintă TVA dedusă aferentă livrării de sămânță de porumb (x saci), pentru care atât furnizorul cât și beneficiarul ar fi trebuit să aplice măsurile simplificate prevăzute de art.160 alin.(2) lit.c) din Legea nr.571/2003 cu modificările și completările ulterioare, sămânța de porumb fiind inclusă în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr.2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistica și Tariful vamal comun.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.160 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere”, suma totală de x lei aferentă achiziției de sămânță de porumb efectuată de către SC x SRL în baza facturii nr. x/01.09.2012 emisă xx va fi stabilită ca TVA colectată suplimentar.

Organele de inspecție fiscală a constatat că în luna iulie 2013, societatea a emis facturile de livrare nr. x/01.07.2013 reprezentând contravaloare avans conform contract în suma de 2.000 euro, respectiv factura nr. x/31.07.2013 reprezentând contravaloare storno avans și livrare paie, în sumă totală de x euro, către operatorul x Ungaria (HU x), fără a putea prezenta documentele de transport pentru justificarea livrării ca fiind efectuată din România către statul membru Ungaria.

Organele de inspecție fiscală menționează că prin Nota explicativa din data de 10.04.2014 au fost solicitate administratorului informații legate despre documentele justificative de transport aferente facturilor emise către beneficiarul din Ungaria, reprezentantul legal al societății menționând faptul că „paiile au fost livrate din câmp ca și materie prima pentru baloții făcuți de societatea maghiară și transportați cu mijloacele lor proprii”. Aceste livrări de bunuri se încadrează în categoria operațiunilor scutite cu drept de deducere conform prevederilor art.143 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare dacă sunt justificate în conformitate cu prevederile art.10 alin.(1) din OMFP nr.2222/2006, cu modificările și completările ulterioare, cu următoarele documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru; și, după caz

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.

Având în vedere faptul că societatea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul care atestă transportul bunurilor (paiilor) din România în Ungaria, suma totală de x lei (x lei x 24%) a fost stabilită ca TVA suplimentară, în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile art. 10 alin.(1) din OMFP nr. 2222/2006, cu modificările și completările ulterioare.

Recapitulație privind TVA colectată aferentă perioadei 26.10.2009 - 31.12.2013 pentru care au fost depus decontul de TVA nr. x-2014/27.01.2014 în sumă negativă de x lei - control anticipat:

|                                      |       |
|--------------------------------------|-------|
| TVA colectata stabilita de societate | x lei |
| TVA colectata suplimentar de control | x lei |
| TVA colectata stabilita de control   | x lei |

Perioadei 26.10.2009 - 31.12.2013 pentru care au fost depus decontul de TVA nr. x-2014/27.01.2014 în sumă negativă de x lei - control anticipat:

|                                       |       |
|---------------------------------------|-------|
| TVA solicitata la rambursare          | x lei |
| TVA stabilită suplimentar de control  | x lei |
| TVA de rambursat stabilita 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. Referitor la suma de x lei reprezentând impozit pe profit, cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de porumb în anul 2012, respectiv de floarea soarelui în anul 2013, nu au acceptat la deducere suma de x lei și pe cale de consecință au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de x lei.**

**În fapt,** organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatoare în anul 2012 a realizat o producție medie la hectar de porumb de x kg/ha, pe o suprafață de x

ha în localitatea x și în anul 2013 a realizat o producție medie la hectar de floarea soarelui de x kg/ha pe o suprafață de x ha în localitatea x.

În urma comparării producțiilor medii comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană x cu cele realizate de contestatoare în aceeași perioadă și pentru aceleași localități, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceasta a înregistrat o producție de porumb cu x kg/ha mai mică în anul 2012 față de media zonei și o producție de floarea soarelui cu x kg/ha mai mică în anul 2013 față de media zonei.

Având în vedere susținerile reprezentantului legal al societății potrivit căreia nivelul producției agricole depinde de calitatea solului exploatat, organele de inspecție fiscală au procedat la analizarea consumurilor de materii prime și materiale, constatându-se că acestea depășesc cu mult consumurile normate, fapt ce a condus la concluzia că aceste consumuri de materii prime și materiale au fost utilizate tocmai pentru a compensa calitatea slabă a terenului cultivat, în vederea obținerii unei producții maxime.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au analizat modul de efectuare a lucrărilor agricole aferente terenurilor cultivate în anul 2013 cu floarea soarelui, rezultând faptul că toate prestațiile de servicii agricole aferente producției neterminate preluate de la SC x SRL x au fost efectuate anterior tot de către contestatoare în baza contractului de prestări servicii nr. FN/01.01.2013.

Pe cale de consecință, organele de inspecție fiscală au constatat că în aceste condiții, ținând cont de consumurile înregistrate, societatea ar fi trebuit să obțină o producție cel puțin egală cu producția medie/zona de cultură x de x kg/ha, respectiv de cultura x de x kg/hectar, comunicate de DADR x.

Având în vedere prevederile art.6, art. 14 alin.(2), art. 67 alin.(1), alin.(2) lit.b) și alin.(3) din O.G. nr.92/2003 republicată, coroborat cu prevederile punctului 6.1 din H.G. nr. 1050/2004, art.11 alin.(1), art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit să fie obținută în anul 2012 în sumă totală de x lei (a kg/ha diferența de producție porumb x a ha cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu porumb 2012), respectiv au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit obținută în anul 2013 în sumă totală de a lei (a kg/ha diferența de producție floarea soarelui x a ha cultivate x a lei/kg preț de vânzare mediu floarea soarelui 2013).

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2013 contestatoarea a înregistrat cheltuieli deductibile în sumă totală de a lei în baza facturii nr.a/12.12.2013 emisă de către SC a SRL a jud. x, reprezentând "recuperare cheltuieli excursie extracomunitara", pentru care nu a prezentat niciun fel de documente justificative (deconturi de deplasare, ordin de deplasare, bilet de avion, etc), pentru a justifica faptul ca aceste cheltuieli au fost efectuate în folosul societății, respectiv cu scopul obținerii de venituri impozabile, fiind încălcate prevederile art.21 alin.(1) și alin.(4) lit.e) și lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Pe cale de consecință, suma totală de x lei a fost stabilită ca și cheltuielă nedeductibilă de organele de inspecție fiscală.

Totodată, urmare verificării registrului de evidentă fiscală și a balanței de verificare întocmita la 31.12.2013, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul fiscal 2013 societatea nu a declarat în declarația cod 101 nr.x/05.03.2014 venituri impozabile de x lei, situație în care suma totală de x lei a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Urmare stabilirii a veniturilor suplimentare aferente anului fiscal 2012, în sumă totală de x lei și a recalculării impozitului pe profit, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar față de cel declarat în sumă de x lei.

De asemenea, urmare a stabilirii a veniturilor suplimentare și a cheltuielilor nedeductibile aferente anului fiscal 2013 în sumă totală de x lei și a recalculării impozitului

pe profit datorat, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe profit suplimentar față de cel declarat în sumă de x lei.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă totală de x lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de x lei și penalități de întârziere în sumă de x lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

#### Art. 11

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

#### 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.”

#### 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.

[...]

(4) Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:

e) cheltuielile făcute în favoarea acționarilor sau asociaților, altele decât cele generate de plăți pentru bunurile livrate sau serviciile prestate contribuabilului, la prețul de piață pentru aceste bunuri sau servicii;

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; „

Rezultă că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

De asemenea, se reține că profitul impozabil se determină ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor impozabile, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile.

Totodată, prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

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

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

coroborat cu prevederile punctului 65.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

În cazul în speță se reține că, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit obținută în anul 2012 în sumă totală de x lei și au recalculat impozitul pe profit datorat anului fiscal, stabilind un impozit pe profit suplimentar față de cel datorat de x lei. De asemenea, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit obținută în anul 2013 în sumă totală de x lei, au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei reprezentând „recuperare cheltuieli excursie extracomunitară” pentru care contestatoarea nu a prezentat niciun document justificativ și au inclus baza impozabilă de x lei neînregistrată de societate în declarația 101, stabilind un impozit pe profit suplimentar față de cel declarat în sumă de x lei.

Totodată, se reține că, societatea contestatoare nu a justificat cu documente legale, eventuale distrugerii ale producției de porumb și floarea soarelui ca urmare a unor calamități naturale, furturi sau a unor cauze de forță majoră, care să justifice nivelul scăzut al producțiilor agricole respective.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea veniturilor suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit obținută în anul 2012 în sumă de x lei, cu consecința stabilirii impozitului pe profit pentru anul 2012 în sumă de x lei, respectiv la estimarea veniturilor suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit obținută în anul 2013 în sumă totală de x lei și au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei, cu consecința stabilirii impozitului pe profit în sumă de x lei, motiv pentru care se va respinge

ca neîntemeiată contestația formulată de formulată SC x SRL pentru suma totală de x lei reprezentând impozit pe profit.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând impozit pe profit în sumă de x lei, iar prin contestația formulată nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor și penalităților de întârziere, se reține că, aceasta datorează și suma de x lei (x lei + x lei) cu titlu de majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul".

Referitor la argumentul contestatoarei potrivit căreia echipa de inspecție fiscală în mod eronat s-a raportat la producțiile medii obținute pe zona de cultură x, fără a avea în vedere aspectele specifice ale activității desfășurate de societate, acesta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x/13.06.2014 precizează că „au luat în considerare toate argumentele invocate de contribuabil, respectiv cele legate de calitatea slabă a terenului cultivat, acesta fiind și motivul pentru care au fost acceptate consumuri de materii prime și materiale (semințe de cereale, îngrășăminte, etc.) mult peste normele de consum, tocmai pentru a compensa calitatea inferioară a solului invocat de petentă. Ori în aceste condiții, societatea ar fi trebuit să obțină producții de cereale cel puțin egale cu cele obținute de alte societăți comerciale pe aceeași zona de cultură (x), cu aceleași condiții pedoclimatice.”

În ceea ce privește susținerea contestatoarei potrivit căreia impozitul pe profit în sumă de x lei aferent bazei de impunere de x lei nu este cuprins și explicat în raportul de inspecție fiscală, aceasta nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece așa cum este explicat în Raportul de inspecție fiscală organele de inspecție fiscală precizează că, în anul fiscal 2013 - societatea a realizat un profit impozabil de 220.616 lei, cu un impozit pe profit aferent de x lei (x lei x 16%) - evidențiat în registrul de evidență fiscală, iar în declarația 101 nr. x/05.03.2014 a declarat un impozit pe profit de x lei, rezultând astfel un impozit pe profit nedeclarat aferent anului fiscal 2013 în sumă totală de x lei.

## **2.Taxa pe valoarea adăugată.**

**a). Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au limitat dreptul de deducere a TVA aferentă achizițiilor de motorină în condițiile în care acestea nu sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile.**

**În fapt**, contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de x lei aferentă achizițiilor de motorină efectuate în baza facturilor fiscale nr.x/11.11.2013 și nr. x/05.11.2013 emise de SC x SRL Stația x, judx, pentru care societatea nu a putut prezenta foi de parcurs sau alte documente pentru a justifica utilizarea combustibililor exclusiv pentru activitatea economică a societății, situație în care organele de inspecție fiscală a limitat dreptul de deducere a TVA aferentă acestor achiziții la 50%, fiind stabilită o TVA nedeductibilă de x lei (x lei x 50%).

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art. 145<sup>1</sup> Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) Prin excepție de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice. „

coroborat cu prevederile punctului 45<sup>1</sup> din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

[...]

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.”

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că în cazul cheltuielilor legate de vehiculele rutiere motorizate aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, dreptul la deducerea se limitează la 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității



economice, putând deduce integral TVA dacă vehiculul respectiv a fost achiziționat pentru a fi utilizat exclusiv pentru situațiile prevăzute la excepții.

În cazul în speță se reține că organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de motorină, întrucât contestatoarea nu a prezentat foi de parcurs sau alte documente pentru a justifica utilizarea combustibilului exclusiv pentru activitatea sa economică.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că contestatoarea nu a anexat alte documente în susținere care să justifice utilizarea motorinei în folosul operațiunilor sale taxabile, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au limitat dreptul de deducere aferentă achiziției de motorină la 50 %, motiv pentru care se respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de x lei.

**b). Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de porumb în anul 2012 și cea de floarea soarelui în anul 2013 și pe cale de consecință au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatoare în anul 2012 a realizat o producție medie la hectar de porumb de x kg/ha, pe o suprafață de x ha în localitatea x și în anul 2013 a realizat o producție medie la hectar de floarea soarelui de x kg/ha pe o suprafață de x ha în localitatea x.

În urma comparării producțiilor medii comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană x cu cele realizate de contestatoare în aceeași perioadă și pentru aceleași localități, organele de inspecție fiscală au constatat că, aceasta a înregistrat o producție de porumb cu x kg/ha mai mică în anul 2012 față de media zonei și o producție de floarea soarelui cu x kg/ha mai mică în anul 2013 față de media zonei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu au fost evidențiate venituri din despăgubiri pentru a acoperi producția nerealizată ca urmare a asigurării producțiilor.

În conformitate cu prevederile art.6, art.14 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ale art.11 alin.(1), art.128 alin.(1), art.134 alin.(1), art.134 alin.(1) și alin.(2) și art.150 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb în sumă de x lei cu taxă pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei și aferente producției de floarea soarelui în sumă de x lei, cu o TVA colectată în sumă de x lei.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art. 11

„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.”

Rezultă că art.11 alin.(1) din Codul fiscal consacră, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. În acest spirit, o

tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale.

#### Art. 128

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

#### Art. 134

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

#### Art. 150

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

Totodată, prevederile art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

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

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

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

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

coroborat cu prevederile punctului 65.1 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

„65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.”

De asemenea, se reține că organul fiscal în exercitarea atribuțiilor și competențelor ce îi revin poate estima mărimea bazei impozabile dacă informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloacele de probă, putând proceda la solicitarea de informații, de orice fel, din partea contribuabililor sau a altor persoane, în conformitate cu prevederile art.49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul fiscal, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În cazul în speță se reține că, organele de inspecție fiscală au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb ce ar fi trebuit obținută în anul 2012 în sumă totală de x lei și au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei, respectiv au estimat venituri suplimentare aferente producției de floarea soarelui ce ar fi trebuit obținută în anul 2013 în sumă totală de x lei și au colectat taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de x lei.

Totodată, se reține că, societatea contestatoare nu a justificat cu documente legale, eventuale distrugerii a producției de floarea soarelui ca urmare a unor calamități naturale, furturi sau a unor cauze de forță majoră, care să justifice nivelul scăzut al producției agricole respective. De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea contestatoare nu a încheiat polița de asigurare.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au estimat venituri suplimentare aferente producției de porumb și floarea soarelui în sumă totală de x lei cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată suplimentară în sumă totală de x lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de formulată SC x SRL pentru suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

**c). Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă se poate pronunța pe fond asupra obligației fiscale de plată sus menționate, în condițiile în care contestatoarea nu prezintă motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care își întemeiază contestația.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, în luna septembrie 2012 contestatoarea a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei în baza facturii nr.x/01.09.2013 emisă xx, reprezentând contravaloare sămânță de porumb (189 saci), pentru care atât furnizorul cât și beneficiarul ar fi trebuit să aplice măsurile simplificate prevăzute de art.160 alin.(2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, sămânța de porumb fiind inclusă în nomenclatura combinată stabilită prin Regulamentul (CEE) nr. 2.658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistica și Tariful vamal comun.

Pe cale de consecință, în conformitate cu prevederile art.160 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia „În cadrul inspecției fiscale la beneficiarii operațiunilor, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere că beneficiarul avea obligația să colecteze TVA la momentul exigibilității operațiunii, concomitent cu exercitarea dreptului de deducere”, suma totală de x lei aferentă achiziției de sămânță de porumb efectuată de către SC x SRL în baza facturii nr.x/01.09.2012 emisă de xx a fost stabilită ca TVA colectată suplimentar.

**În drept**, sunt incidente prevederile art.206 alin.(1) și art. 213 alin.(1) și alin.(5) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 206

Forma și conținutul contestației

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; „

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” iar la pct. 11.1 din același act normativ:

“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”.

Având în vedere cele anterior reținute, faptul ca societatea contestatoare nu aduce niciun argument și nu depune niciun document de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală, contestația SC x SRL urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru căpătul de cerere privind TVA în suma de x lei.

**d). Referitor la suma de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cauza supusă soluționării este D.G.R.F.P. Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de x lei, în condițiile în care contestatoarea nu a prezentat documentul care atestă transportul bunurilor din România în Ungaria.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna iulie 2013, contestatoarea a emis facturile de livrare nr.x/01.07.2013 reprezentând contravaloare avans conform contract în sumă de x euro, respectiv factura nr.x/31.07.2013 reprezentând contravaloare storno avans și livrare paie, în sumă totală de x euro, către x Ungaria (HU x), fără a putea prezenta documentele de transport pentru justificarea livrării ca fiind efectuată din România către statul membru Ungaria.

Având în vedere faptul că contestatoarea nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documentul care atesta transportul bunurilor (paielor) din România în Ungaria, suma totală de x lei a fost stabilită ca TVA suplimentară.

**În drept**, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Art.143-Scutiri pentru exporturi sau alte operațiuni similare, pentru livrări intracomunitare și pentru transportul internațional și intracomunitar:

[...]

2) Sunt, de asemenea, scutite de taxă următoarele:

a) livrările intracomunitare de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de TVA, atribuit de autoritățile fiscale din alt stat membru, cu excepția:

1. livrărilor intracomunitare efectuate de o întreprindere mică, altele decât livrările intracomunitare de mijloace de transport noi;

2. livrărilor intracomunitare care au fost supuse regimului special pentru bunurile second-hand, opere de artă, obiecte de colecție și antichități, conform prevederilor art. 152<sup>2</sup>;

Pentru explicitarea și aplicarea unitară a acestor prevederi legale a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 2222/2006 privind aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a scutirii de taxă pe valoarea adăugată pentru operațiunile prevăzute la art. 143 alin. (1) lit. a) - i), art. 143 alin. (2) și art. 144<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care la art. 10 alin. (1) precizează:

„Scutirea de taxă pentru livrările intracomunitare de bunuri prevăzute la art.143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu excepțiile de la pct. 1 și 2 ale aceleiași litere a), se justifică pe baza următoarelor documente:

a) factura care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și în care să fie menționat codul de înregistrare în scopuri de TVA atribuit cumpărătorului în alt stat membru;

b) documentul care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru;

și, după caz,

c) orice alte documente, cum ar fi: contractul/comanda de vânzare/cumpărare, documentele de asigurare.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea intracomunitară de bunuri către o persoană care îi comunică furnizorului un cod valabil de înregistrare în scopuri de taxă pe valoarea adăugată, atribuit de autoritățile fiscale din alt membru și dacă este justificată cu factură care trebuie să conțină informațiile prevăzute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, de prezentarea documentului care atestă că bunurile au fost transportate din România în alt stat membru și, după caz, orice alt document justificativ prevăzut de lege.

În cazul în speță se reține că organele de inspecție fiscală au stabilit suma de x lei ca taxă pe valoarea adăugată suplimentară, întrucât contestatoarele nu au putut prezenta documentul care atestă transportul pailor din România în Ungaria, aferentă facturii de livrare nr.x/01.07.2013.

Prin urmare, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina societății contestatoare taxa pe valoarea adăugată în sumă de x lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceasta sumă.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei de nerespectare a prevederilor art.98 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece potrivit prevederilor articolului sus menționat:

„(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

[...]

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat”.

Totodată, prevederile art.91 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, documentele existente la dosarul cauzei se reține că inspecția fiscală a fost efectuată în interiorul perioadei de prescripție de 5 ani, perioada verificată fiind 01.01.2010-31.12.2013 în ceea ce privește impozitul pe profit, respectiv 26.10.2009- 31.12.2013 în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată.

Argumentele contestatoarei aduse în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr.x/24.04.2014 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/24.04.2014.

Mai mult, deși societatea contestatoarea susține că a prezentat organelor de inspecție fiscală documente care să justifice dreptul de deducere a cheltuielilor privind excuria extracomunitară, respectiv dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de motorină și pentru justificarea scutirii, în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.x/13.06.2014 se precizează: ”acestea nu au fost prezentate nici cu ocazia efectuării inspecției fiscale, nici odată cu exprimarea punctului de vedere și nici cu ocazia depunerii prezentei contestații”.

În ceea ce privesc informațiile suplimentare solicitate prin nota explicativă, organele de inspecție fiscală precizează că a solicitat informații doar pentru situațiile în care au existat nelămuriri și care au impus solicitarea unor explicații suplimentare de la reprezentantul legal al societății.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin. (1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 nr. x/24.04.2014, pentru suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar;
- x lei - impozit pe profit;
- x lei - majorări de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit.

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 nr. x/24.04.2014 pentru suma de **x lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC x SRL
- A.J.F.P.x - Serviciul Inspecție Fiscală

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 primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL,**

**x**