

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala ... prin adresa nr...cu privire la contestatia formulata de **S.C.** .... cu sediul social in localitatea .. ,judetul ... J .,CUI ..., inregistrata la D.G.F.P. ...sub nr...

Contestatarul este reprezentat legal de doamna avocat..cu Imputernicirea avocatiala incheiata in baza contractului de asistenta juridica nr. ..., anexata in original la dosarul cauzei.

Contestatia a fost formulata impotriva *Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..* **pentru suma totala de .. lei reprezentand :**

- Impozit pe profit = ..lei;
- majorari de intarziere impozit pe profit = .. lei;
- T.V.A. de plata = ..lei;
- majorari de intarziere T.V.A. = ....lei.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 din OG 92/2003 ® privind Codul de procedura fiscala in raport cu data comunicarii titlului de creanta contestat, respectiv ...data semnarii de primire de pe decizia contestata ,aflata in copie la dosarul cauzei si data inregistrarii contestatiei la Activitatea de Inspectie Fiscala ..., respectiv\_\_\_ asa cum reiese din amprenta stampilei registraturii aplicata pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice .. prin Biroul de Solutionare a Contestatiilor, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

**I.-S.C.** ... contesta Raportul de inspectie fiscala nr.. .. si Decizia de impunere nr. ... solicitand desfiintarea partiala a acestora din urmatoarele motive :

In ceea ce priveste impozitul pe profit.

1.-In anul .. a fost stabilita o diferenta de impozit pe profit in suma de... lei, suma rezultata ca urmare neimpozitarii in anul.. a subventiilor pentru agricultura reprezentand :.. lei subventia pe suprafata acordata prin decizia nr.... si suma de .. lei subventia la motorina acordata in trimestrul III .. pe care le-a inregistrat in anul ..

Considera acest aspect ca fiind pertinent din urmatoarele motive :

a)Faptul ca respectivele sume trebuie inregistrate conform contabilitatii de angajamente , nu presupune neaparat impozitarea acestora cu atat mai mult cu cat aceste sume nu au fost incasate in anul ..

De asemenea pune problema de ce o decizie emisa de la APIA ar reprezenta un document justificativ pentru inregistrarea acestora in contabilitate.

b)-in ceea ce priveste faptul ca aceste subventii trebuie recunoscute drept venituri ale perioadelor corespunzatoare cheltuielilor aferente pentru care aceste subventii urmeaza sa le compenseze, si nu poate fi vorba de o legatura intre cheltuielile efectuate pentru productia respectiva si subventie, cu atat mai mult sustine compensarea cheltuielilor.

c)-in ceea ce priveste subventia pentru motorina aferenta trimestrului III .. in suma de ... lei mentioneaza ca in cazul subventiei pentru motorina nu exista nici macar o decizie prin care se instiinteaza societatea ca are o anumita suma de bani de primit( ca in cazul subventiei pe suprafata).

In cazul subventiei pentru motorina, societatea primeste initial un acord prealabil in care este specificata cantitatea maxima de motorina care urmeaza sa fie subventionata. In aceasta sustine ca nu se specifica suma exacta de bani( subventia pe litrul de motorina variind de la o perioada la alta, respectiv 1 leu , 1,1 lei etc).

Mai mult decat atat, contestatara sustine ca poate sa nu isi achizitioneze intreaga cantitate de motorina si in consecinta sa nu primeasca toata subventia.De asemenea mentioneaza ca transmite trimestrial centralizatoarele cu motorina achizitionata, centralizatoare care cuprind doar cantitatile de motorina, si nu sumele de bani.

Alt aspect aratat este faptul ca societatea nu primeste subventie in carul unui trimestru decat pana la nivelul maxim de 40 % din cantitatea anuala aprobata, astfel ca din acest motiv pot aparea situatii in care in unele trimestre cantitatea de motorina achizitionata este foarte mica iar in altele depaseste plafonul trimestrial de 40%.

Ca urmare celor mentionate anterior , in cazul subventiei pentru motorina nu se cunoaste suma exacta de bani care urmeaza a fi primita ca subventie, astfel ca nu poate fi nici macar vorba de contabilitate de angajamente.

d)-Nu considera ca se afla in nici o situatie prevazuta de art. 105 ^1 din Codul de procedura fiscala in ceea ce priveste Regulile privind reverificarea, respectiv " ca urmare a aparitiei unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuarii verificarilor, care influenteaza rezultatele acestora, prin date suplimentare intelegandu-se informatii, documente sau alte inscrisuri obtinute ca urmare a unor controale incrucisate inopinate ori comunicate organului fiscal de catre organele de urmarire penaa sau de alte autoritati publice, ori obtinute in orice mod de organele de inspectie fiscala, de natura sa modifice rezultatele inspectiei

fiscale anterioare”.

2.- Pentru anul .. s-a stabilit o diferenta de impozit pe profit rezultata ca urmare a faptului ca :

Societatea a inregistrat eronat ca venituri sumele obtinute cu titlul de subventie pentru suprafata si cu titlul de subventie pentru motorina in anul ... in loc sa fie alocate in anul ...

Societatea a inregistrat eronat cheltuieli in contul 635 suma de ... lei retinuta in raportul fiscal anterior;

Precum si faptul ca s-ar fi calculat impozit pe profit aferent productiei estimate de catre organele fiscale pentru anul ....

In legatura cu cele retinute cu privire la anul fiscal ..in raport de care au fost stabilite diferente cu titlul de impozit singurul aspect pe care il contesta este in legatura cu impozitul si accesoriile nascute ca urmare a evidentierii in mod eronat in contul 635 “ alte cheltuieli cu impozite si taxe “ a sumelor consemnate prin raportul de inspectie fiscala anterior. Este singura exceptie cu privire la faptul ca aprecieaza actul de control ca fiind netemeinic si nelegal.

In ceea ce priveste productia estimata mentioneaza prevederile pct. 65.1 si 65.2 din H.G. nr. 1050/2004 si considera ca organul de inspectie fiscala a facut o grava eroare de interpretare si aplicare a dispozitiilor legale pentru ca nu se regaseste la niciuna din situatiile prevazute in articolele mentionate.

Faptul ca a obtinut o productie la culturile mentionate in raport sub cea medie raportata prin adresa nr.... emisa de Directia Pentru Agricultura Judeteana ... se datoreaza mai multor factori printre care : societatea a avut cheltuieli directe( samanta , pesticide, motorina) destul de mici, societatea nu a folosit pentru aceasta cultura nici un fel de ingrasamant.

Precizeaza ca motivul pentru care aceste cheltuieli au fost reduse a fost faptul ca la acel moment societatea nu si-a permis financiar sa faca anumite cheltuieli implicate in respectarea unei anumite tehnologii care ar fi fost ideale si care ar fi dus poate la obtinerea de productii superioare la cultura porumbului.

Faptul ca societatea nu si-a permis sa respecte o tehnologie optima la culturile de porumb , grau s.a. precizeaza ca a dus la obtinerea unor productii mai mici ceea ce nu da dreptul organului fiscala sa mareasca baza de impunere dupa bunul plac, mai exact pe baza unor date statistice reprezentand o medie a unor productii la cultura de porumb ( medie obtinuta atat din productii mai mari dar si mai mici).

Cu privire la T.V.A.-ul stabilit in decizia contestata, S.C. . . . . mentioneaza ca il contesta pentru aceleasi considerente ca cele invederate anterior.

Aprecizeaza ca nici majorarile de intarziere aferente impozitului pe profit cat si T.V.A. -UL stabilite de organele de inspectie fiscala nu sunt datorate din aceleasi considerente.

In concluzie solicita admiterea contestatiei asa cum a fost formulata.

**II.- Activitatea de Inspectie Fiscala..... prin Referatul cu propuneri de solutionare nr.... formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Anul..

Avand in vedere ca de la data ultimei verificari si pana in prezent au aparut elemente suplimentare ce influenteaza rezultatele inspectiei fiscale anterioare constata ca :

-societatea nu a inregistrat pe venituri in anul .. subventiile pe motorina aprobate de Directia Pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala pe trimestrul III si IV .. in valoare de... lei, societatea inregistrandu-le ca venituri in anul .. cat si o parte din subventi de la APIA conform Deciziei nr. ... in suma de ...lei.

Astfel s-a intocmit decizia de reverificare nr. ... avand ca obiectiv reverificarea impozitului pe profit pe perioada .., perioada verificata prin raportul de inspectie fiscala nr. .. pentru care s-a emis decizia de impunere nr. .. cu o diferenta de impozit pe profit in suma de.. lei si majorari de intarziere in valoare de .. lei.

Diferenta stabilita a fost inregistrata in evidenta contabila si achitata la bugetul de stat.

Conform Declaratiei 101 privind impozitul pe profit aferent anului .., societatea declara un profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit aferent in suma de .. lei. Din aceasta s-a sczut impozitul aferent investitiilor efectuate in suma de .. lei , rezultand un impozit pe profit datorat in suma de .. lei.

La verificarea anterioara s-a stabilit un profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit aferent in suma de .. lei. Din aceasta s-a sczut impozitul aferent investitiei efectuate in suma de .. lei, rezultand un impozit pe profit datorat pentru anul .. in suma de .. lei.

La reverificare s-a stabilit o diferenta de profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit aferent in suma de....lei.

Aceasta s-a datorat faptului ca societatea nu a inregistrat pe venituri in anul ..subventiile pentru motorina aprobate de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala pe trimestrul III si IV .. in valoare de .. lei, societatea inregistrandu-le ca venituri in anul .. cat si o parte din subventia pentru suprafata de la APIA conform Deciziei nr. ... in suma de ... lei. Societatea incaseaza in anul .... suma de...lei ,reprezentand subventia

pentru motorina aferenta semestrului III si IV .. cat si o parte din subventia pentru suprafata de la APIA in suma de .... lei si o inregistreaza in cont 741 “ venituri din exploatare “.

Anul ...

Conform Declaratiei anuale .. privind impozitul pe profit pentru anul ...societatea declara un profit impozabil in suma de... lei cu un impozit pe profit aferent in suma de ...lei.

La verificare s-a stabilit un profit impozabil in suma de ... lei cu un impozit pe profit aferent in suma de .. lei rezultand o diferenta de profit impozabil in suma de... lei si un impozit pe profit in suma de ... lei.

Diferenta s-a datorat urmatoarelor cauze :

-suma de ...lei o reprezinta diferenta din subventii datorate faptului ca societatea nu a inregistrat pe venituri in anul .. subventiile pentru motorina aprobate de Directia pentru Agricultura si Dezvoltare Rurala pentru trimestrul III si IV pe anul.. in valoare de ... lei, societatea inregistrandu-le ca venituri in anul .. cat si o parte din subventia pentru suprafata de la APIA conform Deciziei nr...in suma de .. lei. Acestea au fost prinse la venituri in anul .. fiind aferente acestui an si scazute in anul .. cand au fost inregistrate de societate;

-suma de .. lei o reprezinta cheltuieli cu impozitul pe profit si majorari de intarziere aferente stabilite prin raportul de inspectie fiscala anterior nr. ... care au fost inregistrate de societate in contul 635 “ alte cheltuieli cu impozite si taxe “

-suma de ... lei reprezinta diferenta aferenta productiei estimate de catre organele de inspectie fiscala aferenta anului .. pentru culturile de grau, floarea -soarelui si porumb, avand in vedere ca operatorul economic a inregistrat in evidenta contabila productii mai mici decat media productiilor realizate pe raza comunei .. conform adresei nr. .. din ..primita de la Directia pentru Agricultura Judeteana ....Organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea productiilor aferente anului .. pentru culturile de grau, floarea soarelui si porumb, stabilindu-se o diferenta in valoare de ...lei.

Organul de control fiscal precizeaza ca pentru stabilirea preturilor medii de vanzare au fost luate in considerare preturile de vanzare ale operatorului economic.

In concluzie, organul de inspectie fiscala propune respingerea contestatiei ca neantemeiata.

**III.-Luand in considerare constatarile organului fiscal, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si organul fiscal se retin urmatoarele :**

**In fapt**-in urma controlului fiscal ,inspectorii fiscali au stabilit suplimentar de plata in sarcina S.C. .. impozit pe profit si T.V.A. aferente anilor .. si .. prin *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata nr. ...*

Prin aceasta decizie s-a stabilit de plata suma totala de .. lei reprezentand Impozit pe profit in suma de .. lei, majorari de intarziere aferente impozitului pe profit in suma de .. lei, T.V.A. in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente T.V.A. -ului in suma de .. lei , **sume contestate in totalitate de S.C....**

1.-Cu privire la suma de .. lei reprezentand Impozit pe profit

Din analiza Raportului de inspectie fiscala nr...

ce a stat la baza intocmirii deciziei contestate se retine ca societatea contestatara nu a inregistrat pe venituri in anul .. subventiile pentru motorina aprobate de D.A.D.R. pe trimestrul III si IV .. in valoarea de .. lei , societatea inregistrandu-le ca venituri in anul ..., cat si o parte din subventia pentru suprafata de la APIA in suma de ...lei.

**Din aceasta cauza s-a considerat ca au aparut elemente suplimentare care au influentat rezultatele inspectiei fiscale anterioare si s-a dispus reverificarea impozitului pe profit pe perioada .. .. in urma caruia s-a stabilit pentru anul .. o diferenta de profit impozabil in suma de .. lei cu un impozit pe profit aferent in suma de ... lei.**

Avand in vedere ca verificarea fiscala ce face obiectul contestatiei a cuprins si perioada anului .. ,din analiza raportului de inspectie fiscala se retine ca suma mentionata mai sus de ... lei a fost prinsa la venituri in anul .. fiind aferenta acestui an ,si scazuta in anul... cand a fost inregistrata de societate.

Astfel ca pentru anul .. s-a luat in calcul pentru stabilirea impozitului pe profit , suma de .. lei ..lei impozit pe profit ) ce a fost considerata de organul de inspectie fiscala ca fiind nedeductibila din punct de vedere fiscal si suma de.. lei .. lei impozit pe profit) aferenta productiei estimate de catre organele de inspectie fiscala din care s-a scazut suma de .. lei(... lei impozit pe profit).

In concluzie pentru anul ... s-a stabilit de plata ca impozit pe profit suma de .. lei, iar pe total perioada verificata s-a stabilit de plata suma de .. lei) suma ce rezulta si din situatia privind modul de determinare a impozitului pe profit cat si din anexa nr... la Raportul de inspectie fiscala ...

Din analiza deciziei contestate respectiv *Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...* se constata ca a fost stabilit de plata la impozitul pe profit suma de .. lei **deci nu a fost preluata intreaga suma stabilita de plata la**

**impozitul pe profit ,respectiv suma de .. lei .**

In drept – spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art. 109 “Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale”

“(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatarile inspectiei din punct de vedere faptic si legal.

(2) La finalizarea inspectiei fiscale, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere care va cuprinde si diferente in plus sau in minus, dupa caz, fata de creanta fiscala existenta la momentul inceperii inspectiei fiscale.

In cazul in care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi stabilit printr-o decizie privind nemodificarea bazei de impunere.”

Deasemenea art. 85 si art. 86 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completarile ulterioare precizeaza :

*“ Art.85 Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:(....)*

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

*(4);*

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

***ART. 86 Decizia de impunere***

*(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent.*

*Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere.”*

Totodata in speta sunt aplicabile si prevederile art 107.1 din H.G. nr. 1050 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care precizeaza :

*“107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:*

***a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”***

Avand in vedere prevederile legale de mai sus se reține că obligatiile fiscale suplimentare se stabilesc si se individualizeaza prin decizie de impunere emisa de organele de inspectie fiscala urmare unui raport scris in care sunt prezentate constatarile efectuate in urma controlului din punct de vedere faptic si legal.

Deasemenea prevederile art.43 alin. 1 si alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare mentioneaza :

***“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal***

- (1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.
- (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:
- a) denumirea organului fiscal emitent;
  - b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
  - c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
  - d) obiectul actului administrativ fiscal;**
  - e) motivele de fapt;
  - f) temeiul de drept;
  - g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
  - h) ștampila organului fiscal emitent;
  - i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;”

Iar art. 87 din același act normativ precizează :

“Forma și conținutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art. 43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și **și quantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.**”

Astfel potrivit actelor normative sus menționate decizia de impunere contestată trebuia să conțină categoria de impozit, respectiv impozit pe profit pentru fiecare perioadă impozabilă respectiv .... și .., așa cum au fost stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr. ..

**Având în vedere faptul că prin Raportul de inspecție fiscală nr.... ce a stat la baza emiterii deciziei contestate, organul fiscal a menționat privind anul .. că s-a stabilit o diferență de profit impozabil în suma de .. lei cu un impozit pe profit aferent în suma de.. lei, dar fără a prelua această sumă și în decizia contestată, se reține că aceasta se datorează unei erori materiale.**

Referitor la erorile materiale, acestea sunt menționate expres de lege și reprezintă greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea și susținerile părților din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea, și nu pot privi fondul actului.

La **art. 47 și 48 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede că:

**“Art. 47 Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale**

**Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în**



conditiile prezentului cod.

**Art. 48 Îndreptarea erorilor materiale**

**Organul fiscal poate îndrepta erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului.**

**Actul administrativ corectat se va comunica contribuabilului, potrivit legii.”**

Referitor la aplicarea acestor articole, Normele metodologice de aplicare a Ordonanei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, la punctele 46.1, 47.1 - 47.4, prevad ca:

*46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt:*

**“46.1. Actele administrative fiscale se modifica sau se desfiineaza în situatii cum sunt:**

**a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 47 din Codul de procedura fiscala;**

**b) constatarea nulitatii actului administrativ fiscal potrivit art. 45 din Codul de procedura fiscal;**

**c) dovedirea titularului dreptului de proprietate potrivit art. 64 din Codul de procedura fiscala;**

**d) desfiinarea sau modificarea deciziei de impunere sub rezerva verificarii ulterioare potrivit art. 87 alin. (2) din Codul de procedura fiscala;**

**e) anulara sau îndreptarea actului de executare ori a titlului executoriu contestat, ca urmare a solutionarii de catre instanta judecatoreasca a contestaiei la executarea silita, potrivit art. 170 din Codul de procedura fiscala;**

**f) desfiinarea, potrivit art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, total sau partial, a actului administrativ atacat,ca urmare a solutionarii de catre organul fiscal competent a contestatiei formulate.**

**47.1. Erorile materiale reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele, calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea. Aceste erori nu pot privi fondul actului, respectiv existenta sau inexistenta obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.”**

Din textele de lege mentionate se retine ca modificarea sau desfiinarea unei decizii de impunere se poate face numai în conditiile

prevazute de lege.

De asemenea se retine ca erorile materiale sunt mentionate expres de lege si reprezinta greselile sau omisiunile cu privire la numele,calitatea si sustinerile partilor din raportul juridic fiscal sau cele de calcul ori altele asemenea, si nu pot privi fondul actului, respectiv **existenta sau inexista** obligatiilor fiscale stabilite prin actul administrativ fiscal.

In conditiile mentionate anterior se retine ca organele de inspectie fiscala au procedat la emiterea Deciziei de impunere nr. ... fara a tine cont de prevederile legale de mai sus ,drept pentru care vor fi aplicabile prevederile art 213 aliniatul 5 din OG 92/2003 privind Codul de procedura republicata cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza :“Art. 213(5) *Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei*”, se va proceda la aplicarea prevederilor art. 216 alin. 3 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare, conform caruia:

ART. 216

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

Totodata in speta sunt aplicabile si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 11.6 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

**102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.**

**11.5 “În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.**

**11.6. “Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi**

***perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.***

In concluzie ,se va proceda la desfiinarea partiala a deciziei de impunere contestata cu privire la impozitul pe profit urmand ca organele de inspectie fiscala sa-si **îndrepte erorile materiale conform mentiunilor din decizia de solutionare a contestatiei si prevederilor legale mentionate.**

**In ceea ce priveste suma de .. lei reprezentand accesoriile aferente impozitului pe profit in suma de ..lei ,se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.**

Avand in vedere ca organul de solutionare a contestatiei nu poate delimita quantumul accesoriilor aferente debitului desfiintat ,**urmeaza ca pentru acest capat de cerere actul sa fie desfiintat iar organul de inspectie fiscala sa le recalculeze in urma reverificarii ,daca se impune, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”.**

2.)-Referitor la **suma de ... lei diferenta T.V.A. de plata se retine ca aceasta suma se compune din suma de .. lei ce reprezinta T.V.A. colectata** aferenta veniturilor estimate de organul de inspectie fiscala la cultura de grau, floarea -soarelui si porumb din anul .. si **suma de de.. lei T.V.A dedus dintr-o factura de achizitii de bunuri** ce nu au fost aferente realizarii veniturilor.

2.a.-**Cu privire la suma de ... lei T.V.A. colectata**

Organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr....a solicitat un punct de vedere Directiei geneale de metodologii fiscale ,indrumare si asistenta a contribuabilor cu privire la estimarea de catre organele fiscale a productiilor agricole la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ...(pe zone)cu consecinte in majorarea veniturilor si implicit a TVA si impozitului pe venit/impozitului pe profit datorate bugetului general consolidat al statului.

**In drept, potrivit art 94 alin.(1), (2) si (3) lit.e) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare,**

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

***(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:***

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la: e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”

De asemenea în conformitate cu art. 105 alin.(1) din același act normativ :

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

În Normele Metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004 la pct.102.1. și 107.1 se precizează :

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

În ceea ce privește stabilirea prin estimare a bazei de impunere aceasta își află sediul materiei în dispozițiile art.67 din Codul de procedura fiscală.

Astfel, potrivit art.67 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, 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.

Situațiile în care, se estimează bazele de impunere, potrivit art.67 alin (2) din Codul de procedura fiscală, pot 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.”

Adasar estimarea bazelor de impunere se face pe de o parte in situatia prevazuta la art.83 alin(4),respectiv stabilirea din oficiu a obligatiei fiscale se face prin estimarea bazei de impunere in cazul contribuabililor care nu si-au indeplinit obligatia de a depune declaratii fiscale, iar pe de alta parte in situatiile in care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei sunt incorecte,incomplete,precum si in situatia in care acestea nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Privind modalitatea de estimare a bazelor de impunere,prin art.67 alin(3) si (4) din Codul de procedura fiscala,se prevede ca,

*„(3) In situatiile in care potrivit legii,organele fiscale sunt indreptatite sa stabileasca prin estimare bazele de impunere,acestea identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.*

*(4) In scpoul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere,aprobrate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”*

Potrivit art.1 alin.(2) si (3) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscal nr.3389/2011privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere,se precizeaza :

*Art.1. (1) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

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

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

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

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

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

Din contextul prevederilor de mai sus se retine ca pentru estimarea bazei de impunere **organele de inspectie fiscala vor identifica acele**

**elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, iar stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor,cat si a cheltuielilor aferente acestora.**

In conformitate cu art.2 din acelasi ordin al presedintelui ANAF, in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere,organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:

- a) metoda sursei si cheltuirii fondurilor;
- b) metoda fluxurilor de trezorerie;
- c) metoda marjei;
- d) metoda produsului/serviciului si volumului;
- e) metoda patrimoniului net;

Totodata,asa cum se dispune prin art.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011,organele de inspectie fiscala vor mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Potrivit art.6 din Codul de procedura fiscala,organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin,relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege,intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

In solutionarea cauzei se retin si prevederile art.7 din acelasi cod conform carora „organul fiscal este indreptatit sa examineze,din oficiu,starea de fapt,sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului,avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Punctul de vedere formulat de Directia generala de metodologii fiscale, indrumare si asistenta a contribuabililor prin adresa nr... inregistrata la DGFP Ialomita sub nr...a fost data in sensul celor mai sus aratate.

Dat fiind faptul ca organele de inspectie fiscala au folosit pentru estimarea productiei de porumb , floarea -soarelui si de grau ,informatiile privind productiile medii obtinute in anul agricol .. de la Directia Generala pentru Agicultura si Alimentatie ... ,fara sa analizeze daca societatea se afla intr-una din situatiile prevazute de art.67 din Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare ,fara sa precizeze modalitatea de estimare a bazelor de impunere prin una din metodele prevazute de OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazelor de

impunere si fara sa aiba in vedere documentele justificative detinute de societate, acest capat de cerere urmeaza sa fie desfiintat conform prevederilor art.216, alin. (3) si (3) ^1 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, care precizeaza :

*“ (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

***(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”***

*In consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.. .. cu privire la T.V.A colectat in suma de .. lei aferent estimarii productiei de porumb,floarea soarelui si de grau din anul agricol .. lei) ,urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala si sa stabileasca cu claritate obligatiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in continutul deciziei de solutionare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit pentru care s-a dispus desfiintarea.*

La reverificare se vor avea in vedere si sustinerile contestatarului din contestatia formulata.

Totodata se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat”.***

***11.5 “În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare”.***

***11.6. “Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi***

***perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente”.***

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

2.b.-Cu privire la suma de ..lei T.V.A. stabilita prin decizia contestata se retine ca S.C. .. nu a prezentat in sustinere documente justificative care sa combată și să înlătore constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestia,drept pentru care acest capat de cerere urmeaza a fi respins ca neantemeiat conform prevederilor pct. 11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, potrivit căruia: “11.1. Contestația poate fi respinsă ca :a)”neantemeiata, in situatia in care argumentele de fapt si de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

**In ceea ce priveste suma de...lei lei reprezentand accesoriile aferente T.V.A. in suma de...lei, se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.**

***Avand in vedere ca organul de solutionare a contestatiei nu poate delimita quantumul accesoriilor aferente T.V.A. -ului in suma de .. lei pentru care contestatia va fi respinsa si cat sunt aferente T.V.A. -ului in suma de ...lei pentru care actul atacat va fi desfiintat ,urmeaza ca pentru acest capat de cerere actul sa fie desfiintat iar organul de inspectie fiscala sa calculeze accesoriile aferente sumei respinse de ... lei iar pentru T.V.A. -ul in suma de... lei , urmeaza ca accesoriile aferente acesteia sa fie recalulate in urma reverificarii, daca se impune, potrivit principiului de drept “accesoriul urmeaza principalul”.***

**Cu privire la mentiunile din contestatie prin care S.C... considera ca nu se afla in nici una din situatiile prevazute de art. 105.^1 din Codul de procedura fiscala pentru care s-a facut**



reverificarea, nu au relevanta in solutionarea cauzei intrucat Decizia de reverificare nr. ..., putea fi contestata in conditiile prevazute de Codul de procedura fiscala , respectiv in termen de 30 de zile de la comunicare.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit.a), 11.5, 11.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , coroborat cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216 al(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata, se

**DECIDE :**

**Art.1.- Desfiintarea partiala a *Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.....* pentru suma totala de.. lei reprezentand ;**

-impozit pe profit = ...- lei;

-accesorii impozit pe profit..lei;

-T.V.A. =... lei

-accesorii T.V.A. = ...lei.

**,urmand ca organul de inspectie fiscală prin alta echipa decat cea care a incheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare pentru aceeași perioadă și același tip de impozit tinând cont de prevederile legale aplicabile în speță precum și de cele precizate strict in prezenta decizie de solutionare.**

**Art.2.-Respingerea partiala a contestatiei ca neantemeiata cu privire la *Deciziei de impunere privind obligatii fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ...* pentru suma de . lei reprezentand T.V.A.**

**Art.3 -Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

.....  
**Director Executiv**





