



**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**

**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**

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



Direcția Generală Regională  
a Finanțelor Publice - Timișoara  
Str. Gheorghe Lazar, nr. 9B  
Tel : +0256499334  
Fax : +0256499332  
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

### **D E C I Z I A NR.1619/611/30.06.2014**

privind soluționarea contestației formulată de **SC x SRL**, înregistrată la D.G.R.F.P.  
Timișoara sub nr.x/05.05.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. x - Inspecție Fiscală prin adresa nr. x/05.05.2014 înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.x/05.05.2014, asupra contestației formulată de **SC x SRL**, CUI x, cu domiciliul fiscal în x, nr.x, jud. x, înregistrată la ORC x J x/x/2003.

**SC x SRL** contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice nr. x/18.03.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x/18.03.2014.

Obiectul contestației îl constituie suma de **x lei** reprezentând:

- x lei - impozit pe profit;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- x lei - taxa pe valoarea adăugată;
- x lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- x lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de x lei reprezentând venituri estimate aferente anului 2009.

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 autentificată prin semnatura și ștampila reprezentantului legal.

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 solicită:

- anularea diminuării pierderii fiscale aferentă anului 2009 cu suma de x lei, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere privind impozitul pe profit generate de aceasta;
- anularea obligațiilor de plată suplimentare stabilite de către organele de inspecție fiscală privind impozitul pe profit aferent anului 2009 în sumă de x lei, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere privind impozitul pe profit generate de aceasta;
- anularea sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar pentru anul 2009 de către organele de inspecție fiscală, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere generate de aceasta;
- anularea sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar pentru anul 2011 de către organele de inspecție fiscală, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere generate de aceasta.

Contestatoarea arată că, în perioada 27.01.2014-17.03.2014 a fost supusă unei inspecții fiscale care a avut ca obiect verificarea realității soldului sumei negative de TVA de x lei, solicitată la rambursare prin decontul de TVA al lunii septembrie 2013, înregistrat sub nr.x/22.10.2013, perioada supusă controlului fiind 01.01.2008-30.09.2013, precum și verificarea modului de constituire și virare a impozitului pe profit pe perioada 01.01.2008-31.12.2012.

În urma inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. x/18.03.2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. x/18.03.2014, prin care s-a procedat la stabilirea unor obligații suplimentare de plată în ceea ce privește impozitul pe profit și TVA, obligații generate ca urmare a estimării veniturilor suplimentare și a TVA colectată aferentă diferențelor între producțiile agricole de rapiță din anul 2009, respectiv floarea soarelui în anul 2011 înregistrate de societate și media zonală a acestora, conform adresei DAJ x nr.411/13.02.2014.

Contestatoarea arată că, echipa de inspecție fiscală a procedat la estimarea veniturilor suplimentare și a TVA colectată aferentă diferențelor între producțiile agricole de rapiță din anul 2009, respectiv floarea soarelui în anul 2011 înregistrate de societate și media zonală a acestora, conform adresei DAJ x nr.x/13.02.2014, după cum urmează:

- venituri suplimentare estimate pentru anul 2009 în sumă de x lei, urmare acestui fapt procedându-se la diminuarea pierderii fiscale aferentă anului 2009 cu suma de x lei și stabilirea unei TVA colectată suplimentar în sumă de x lei;
- venituri suplimentare estimate pentru anul 2011 în sumă de x lei, urmare acestui fapt procedându-se la stabilirea unui impozit pe profit aferent anului 2009 în sumă de x lei și stabilirea unei TVA colectată suplimentar în sumă de x lei.

Contestatoarea menționează că, atât pentru producția de rapiță aferentă anului 2009, cât și pentru producția de floarea soarelui aferentă anului 2011, a prezentat documente justificative care au stat la baza înregistrării în contabilitate a producției de cereale obținută.

De asemenea, contestatoarea susține că din punctul ei de vedere, mențiunea că recolta este cantitativ sub media producțiilor la hectar realizate în zonă nu justifică aplicarea de către organul de inspecție fiscală a prevederilor art.67 din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deoarece a prezentat documente justificative pentru obținerea producției de rapiță realizată în anul 2009, cât și pentru producția de floarea soarelui realizată în anul 2011.

Totodată, consideră că nu îi sunt aplicabile nici prevederile art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, iar potrivit art.64 din O.G. nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare,

documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Contestatoarea susține că, din punct de vedere pur teoretic producțiile obținute, rapiță în anul 2009 și floarea soarelui în anul 2011 s-ar fi impus a fi mai mari, dar datorită unor cauze acest lucru a fost practic imposibil. Astfel, în anul 2009, neavând experiența cultivării rapiței în România, contestatoarea susține că a avut o producție foarte mică de rapiță cauzată de erori tehnice.

Contestatoarea arată că a semănat un soi de rapiță pitic care este recomandat a se cultiva în regiunile cu climă uscată, din acest motiv aceasta a crescut mai scundă decât buruienile, care nu au mai putut fi controlate. De asemenea, susține că semănătoarea a fost setată eronat de către tractorist și plantele au fost plantate la o distanță prea mare, în anumite locuri, drept urmare, buruienile au invadat cultura. Rezultatul acestor cauze a fost faptul că cultura a fost îmburuienată și dezvoltarea culturii de rapiță a fost slabă.

În anul 2011, contestatoarea arată că, cultura de floarea soarelui cultivată a crescut foarte înaltă datorită precipitațiilor abundente din primăvara anului 2010 până în primăvara anului 2011, solul fiind foarte umed. De asemenea, au fost câteva furtuni destul de puternice și aproximativ 40 % din plante au căzut pe sol și nu s-au mai putut recolta cu combina.

Contestatoarea arată că aceste aspecte au fost prezentate organelor de inspecție fiscală în nota explicativă, cauzele care au generat obținerea de producții mici la cele două culturi fiind de natură obiectivă, independente de voința sa.

În concluzie în baza argumentelor arătate, contestatoarea solicită: x lei, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere privind impozitul pe profit generate de aceasta;

- anularea obligațiilor de plată suplimentare stabilite de către organele de inspecție fiscală privind impozitul pe profit aferent anului 2009 în sumă de x lei, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere privind impozitul pe profit generate de aceasta;

- anularea sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar pentru anul 2009 de către organele de inspecție fiscală, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere generate de aceasta;

- anularea sumei de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată stabilită suplimentar pentru anul 2009 de către organele de inspecție fiscală, recalcularea majorărilor/dobânzilor și penalităților de întârziere generate de aceasta.

Argumentația juridică a contestatoarei este:

- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Normele metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare;

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

**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/08.03.2014 în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/18.03.2014.

Pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012, s-a constatat că activitatea desfășurată de societate constă în cultivarea și comercializarea cerealelor.

În perioada verificată, societatea a recoltat următoarele cantități de produse agricole:

Anul 2008:

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- floarea soarelui, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- rapiță, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha.

Anul 2009:

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- rapiță, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha.

Anul 2010:

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- floarea soarelui, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;

Anul 2011:

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- floarea soarelui, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- rapiță, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;

Anul 2012:

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- floarea soarelui, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;

Anul 2013 :

- grâu, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;
- porumb, în cantitate de x kg, de pe o suprafață de x ha, cu o medie de x kg/ha;

În vederea comparării producțiilor medii la hectar realizate de societate cu cele din zonele de cultură x, x și x, prin adresa nr. x/05.02.2014, organele de inspecție fiscală au solicitat DAJ x, producțiile medii la hectar de grâu, porumb, floarea soarelui și rapiță realizate în anii 2008, 2009, 2010, 2011, 2012 și 2013 pe raza localităților respective. Prin adresa nr.x/13.02.2014, DAJ x a transmis informațiile solicitate.

Din analizarea producțiilor agricole medii înscrise în adresa DAJ x, comparativ cu producțiile agricole medii realizate de societate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele diferențe negative semnificative:

- în anul 2009, societatea a realizat o producție medie la hectar de rapiță de x kg, pe o suprafață de x ha pe raza comunei Tomnatic. Conform adresei DAJ x nr. x/13.02.2014, producția medie de rapiță în zona respectiva este de x kg. S-a constatat că în anul 2009, societatea a înregistrat o producție de rapiță în procent de 31% față de media zonei, cu x kg/ha mai mică;

- în anul 2011, societatea a realizat o producție medie la hectar de floarea soarelui de x kg, pe o suprafață de x ha pe raza localității x. Conform adresei DAJ x nr. x/13.02.2014, producția medie de floarea soarelui în zona respectivă fiind de x kg. S-a constatat că în anul 2011, societatea a înregistrat o producție de floarea soarelui în procent de 61 % față de media zonei, cu xkg mai mică.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru celelalte producții agricole din perioada 2008 - 2013, societatea a realizat în unele cazuri producții medii superioare față

de mediile zonelor conform adresei DAJ x nr.x/13.02.2014, iar în altele a realizat producții apropiate de mediile respective, în procente de peste 73 %.

În ceea ce privește realizarea producțiilor mici de rapiță în anul 2008 și floarea soarelui în anul 2011, societatea nu deține documente legale privind producerea de eventuale calamități, furturi sau situații de forță majoră prin care să justifice nivelul scăzut al producțiilor agricole respective.

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

S-a luat nota explicativă administratorului societății privind producțiile mici de rapiță și floarea soarelui. În nota explicativă acesta menționează următoarele:

- producția mică de rapiță s-a datorat erorilor tehnice în sensul că a fost plantat un soi pitic și semănătoarea nu a fost setată corespunzător, motive pentru care rapiță a fost invadată de buruienile care au crescut mai înalte ca plantele de cultură;

- producția mică de floarea soarelui s-a datorat precipitațiilor abundente din primăvara anului 2010 până în primăvara anului 2011 și că au fost și câteva furtuni puternice fapt pentru care aproximativ 40 % din plante au căzut pe sol și nu au mai putut fi recoltate.

Organele de inspecție fiscală au precizat că din cele consemnate în nota explicativă, rezultă că reprezentantul societății nu poate proba cu documente realizarea excesiv de redusă față de media zonei, a producțiilor de rapiță din anul 2009 și a celei de floarea soarelui din 2011.

De asemenea, din analizarea costurilor de producție organele de inspecție fiscală au constatat că:

- la cultura de rapiță realizată în anul 2009, față de anul anterior, acestea au fost aproximativ egale (x lei/kg în 2008 față de x lei/kg în 2009), în condițiile în care în anul 2008, societatea a realizat o producție mult superioară medie zonale;

- la cultura de floarea soarelui realizată în anul 2011, față de anul anterior, acestea au fost aproximativ egale (x lei/kg în 2010 față de x lei/kg în 2011), în condițiile în care în anul 2010, societatea a realizat o producție aproximativ egală cu media zonei;

Pe cale de consecință, echipa de inspecție fiscală a constatat că se impune estimarea veniturilor suplimentare și a TVA colectată aferentă diferențelor semnificative între producțiile agricole de rapiță din anul 2009, respectiv de floarea soarelui din anul 2011 înregistrate de societate și media zonală a acestora, conform adresei DAJ x nr. x/13.02.2014.

Organele de inspecție fiscală au utilizat metoda produsului/serviciului și a volumului, prevăzută de OPANAF nr.3389/03.11.2011. De asemenea, au menționat că în acest sens a fost întocmită Nota de fundamentare a obligațiilor fiscale stabilite suplimentar prin estimare.

În conformitate cu prevederile art.6, art.14 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală actualizat și art.11 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care prevede că „autoritățile fiscale pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic”, organele de control au procedat la stabilirea suplimentară prin estimare a cantităților de cereale ca diferența între producțiile agricole înregistrate de societate și mediile obținute la nivelul județului Timiș, iar valoarea cantităților respective a fost determinată conform prețurilor medii de vânzare practicate în perioadele respective de către societate, astfel:

- producția de rapiță estimată suplimentar pentru anul 2009 este de x kg (x kg/ha x x hectare), obținându-se venituri suplimentare estimate de x lei (x kg x a lei/kg), cu TVA colectată aferentă de x lei (a x 19%);

- producția de floarea soarelui estimată suplimentar pentru anul 2011 este de a kg (a kg/ha x a hectare), obținându-se venituri suplimentare estimate de x lei (a kg x a lei/kg), cu TVA colectată aferentă de a lei (a x 24%).



Pentru diferența de TVA colectată în sumă 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.

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

#### Anul 2009

Organele de inspecție fiscală au constatat că, potrivit balanței de verificare și contului de profit și pierdere aferent bilanțului contabil, societatea a înregistrat o pierdere contabilă în sumă de x lei (SD ct. 121 la 31.12.2009). În declarația cod 101 privind impozitul pe profit a declarat o pierdere fiscală curentă în sumă totală de x lei și urmare reportării pierderii din anul precedent de x lei, o pierdere fiscală la data de 31.12.2009 în sumă de x lei. În registrul de evidență fiscală, societatea a evidențiat o pierdere fiscală curentă în sumă de x lei, cu x lei mai mare iar la data de 31.12.2009 a înregistrat o pierdere fiscală totală de x lei.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că sumele veniturilor și cheltuielilor cuprinse în declarația 101 privind impozitul pe profit corespund cu totalul rulajelor conturilor de venituri și cheltuieli din balanța de verificare la data de 31.12.2009, însă în declarația 101, s-a reportat eronat suma pierderii din anul precedent de x lei în loc de x lei, majorându-se astfel nejustificat suma pierderii fiscale la data de 31.12.2009 cu suma de x lei.

În anul 2009, societatea a declarat și achitat un impozit forfetar în conformitate cu prevederile art.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în quantumul tranșei de venituri realizate în anul precedent. Nu s-au constatat deficiente cu privire la determinarea declararea și virarea impozitului minim.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna decembrie 2009, se înregistrează ieșirea din gestiune a unei cantități de x kg rapiță în sumă de x lei, întocmindu-se nota contabilă 711=345 care la explicații are formularea „regularizare rapiță”, fără a avea la bază documente justificative. S-a luat nota explicativă administratorului societății în care acesta menționează că în vara anului 2009 a fost raportată o cantitate recoltată de rapiță eronată, constatarea fiind efectuată după vânzarea întregii cantități recoltate, drept pentru care s-a solicitat efectuarea corecției în contabilitate.

Organele de inspecție fiscală au constatat că reprezentantul societății nu a prezentat documente justificative în acest sens. În aceste condiții, în conformitate cu prevederile art.21 alin. (4) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, suma de x lei a fost stabilită ca nedeductibilă de inspecția fiscală.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.6, art.14 și art.67 din O.G. nr.92/2003 actualizată, ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.19 alin.(1) din același act normativ, pentru luna iunie 2009 (luna de recoltare de către societate a culturii de rapiță, a fost estimată o producție suplimentară de x kg rapiță (a kg/ha x a hectare), fiind stabilite venituri impozabile suplimentare estimate de x lei (a kg x a lei/kg).

Organele de inspecție fiscală precizează că modul de stabilire prin estimare a cantităților suplimentare de rapiță și a sumelor aferente a fost prezentat anterior și a fost efectuat conform prevederilor legale utilizându-se metoda produsului/serviciului și a volumului prevăzuta de OPANAF nr.3389/03.11.2011.

În anul 2009, conform datelor din bilanț societatea înregistrează capitaluri proprii negative în sumă de - x lei. De asemenea, se constată diferențe nete de curs valutar

nefavorabile (în sensul că veniturile din diferențele de curs sunt mai mici decât cheltuielile din diferențele de curs) cu suma de x lei (anexa nr. 16), aferente unor împrumuturi acordate societății de către asociat în perioada mai - octombrie 2008.

În conformitate cu prevederile art.23 alin.(1), (2) și (3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile punctului 60, titlul II din H.G. nr.44./2004 privind aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cheltuielile cu pierderea netă din diferențele de curs valutar sunt nedeductibile fiscal dacă gradul de îndatorare a capitalului este peste 3 sau capitalul propriu este în sumă negativă, astfel că suma de x lei s-a stabilit de control ca nedeductibilă fiscal.

În anul 2011, prin stabilirea suplimentară a cheltuielilor nedeductibile, a veniturilor impozabile estimate suplimentar și a sumei pierderii preluate eronat din anul precedent, prezentate anterior care sunt în sumă de x lei (a lei + a lei + a lei + a lei), precum și prin recalcularea de către control a pierderii fiscale din anul precedent (diminuată cu suma de a lei), organele de inspecție fiscală au diminuat pierderea fiscală pe anul 2009 de la a lei, la suma de a lei (a lei - a lei - a lei).

#### Anul fiscal 2011

Conform bilanței de verificare și contului de profit și pierdere aferent bilanțului contabil, societatea a înregistrat un profit contabil în sumă de x lei (SC ct. 121 la 31.12.2011).

În declarația cod 101 privind impozitul pe profit s-a declarat un profit contabil curent în sumă de x lei și un profit impozabil curent de x lei. Urmare reportării pierderii fiscale din anul precedent în sumă de x lei, la data de 31.12.2011 prin declarația cod 101 societatea a evidențiat o pierdere fiscală în sumă de x lei (x lei - a lei). În registrul de evidență fiscală, societatea a evidențiat aceleași sume, menționate anterior.

Organele de inspecție fiscală, 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, ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și ale art.19 alin.(1) din același act normativ, pentru luna septembrie 2011 (luna de recoltare de către societate a culturii de floarea soarelui), a fost estimată o producție suplimentară de x kg floarea soarelui (a kg/ha x a hectare), fiind stabilite venituri impozabile suplimentare estimate de a lei (a kg x a lei/kg). De asemenea, menționează că aferent venitului de x lei s-a stabilit prin estimare un impozit pe profit în sumă de x lei.

Organele de inspecție fiscală pentru diferența de impozit pe profit în sumă de x lei, 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.

**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 taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de x lei și accesorii în sumă de x lei, 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 rapiță și floarea soarelui 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 2009 a realizat o producție medie la hectar de rapiță de xkg, pe o suprafață de x ha în localitatea X și în anul 2011 a realizat o producție medie la hectar de floarea soarelui de X kg 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 rapiță cu X kg/ha mai mică în anul 2009 față de media zonei și o producție de floarea soarelui cu X kg/ha mai mică în anul 2011 față de media zonei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, pentru celelalte producții agricole din perioada 2008 - 2013, contestatoarea a realizat în unele cazuri producții medii superioare față de mediile zonelor conform adresei DAJ X nr. X/13.02.2014, iar în altele a realizat producții apropiate de mediile respective, în procente de peste 73%.

În ceea ce privește realizarea producțiilor mici de rapiță în anul 2009 și floarea soarelui în anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat că, contestatoarea nu deține documente legale privind producerea de eventuale calamități, furturi sau situații de forță majoră prin care să justifice nivelul scăzut al producțiilor agricole respective.

De asemenea, 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) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat producția de rapiță și floarea soarelui, ca diferență între producțiile agricole înregistrate de societate și mediile obținute la nivelul județului Timiș, iar valoarea cantităților respective a fost determinată conform prețurilor medii de vânzare practicate în perioadele respective de către contestatoare, stabilind o diferență valorică a producției pentru rapiță în sumă de X lei și o diferență de TVA colectată suplimentară în sumă de X lei, respectiv pentru floarea soarelui în sumă de X lei și o diferență de TVA colectată suplimentară în sumă de X lei.

Pentru diferența de taxă pe valoarea adăugată în sumă 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.”

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.

Potrivit prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

#### Art. 6

“Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.”

#### Art. 14

“Criteriile economice

[...]

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

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 pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. 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.”

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

#### 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.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art.79<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.<sup>2</sup>”

#### Art. 2

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

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

#### Art. 3

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

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 în anul 2009, respectiv 2011 producția agricolă medie la hectar de X kg/ha la rapiță și de X kg/ha la floarea soarelui obținută de contestatoarele este mai mică decât producția medie comunicată de Direcția pentru Agricultură Județului X, de X kg la rapiță, respectiv de X kg floarea soarelui, fapt pentru care organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, folosind metoda produsului/serviciului și a volumului.

Organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea suplimentară prin estimare a cantităților de cereale ca diferență între producțiile agricole înregistrate de societatea

contestatoare și mediile obținute la nivelul județului X, iar valoarea cantităților respective a fost determinată conform prețurilor medii de vânzare practicate în perioadele respective de societate, astfel:

- producția de rapiță estimată suplimentar pentru anul 2009 este de X kg (A kg/ha x A hectare), obținându-se venituri suplimentare estimate de A lei (A kg x A lei/kg), cu TVA colectată în sumă de A lei (A lei x 19 %);

- producția de floarea soarelui estimată suplimentar pentru anul 2011 este de A kg (A kg/ha x A hectare), obținându-se venituri suplimentare estimate de A lei (A kg x A lei/kg), cu TVA colectată în sumă de A lei (A lei x 24 %).

Totodată, se reține că, societatea contestatoare nu a justificat cu documente legale, eventuale distrugerii a producției de rapiță 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.

Mai mult, în nota explicativă data de reprezentantul legal al societății aceste producții s-au datorat unor erori tehnice” (setarea eronată a semănătorii, semănarea unui soi de rapiță pitic care se recomandă a se cultiva în regiunile cu climă uscată), fenomene meteo nefavorabile.

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată aferentă producției de rapiță și floarea soarelui în sumă de A lei, respectiv în sumă de A lei cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată în sumă de A lei, respectiv de A lei, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de formulată SC X SRL pentru suma totală de X lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut ca datorat debitul reprezentând taxa pe valoarea adăugată 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 (A lei + A 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”.

**2. Referitor la impozitul pe profit în sumă de A lei și accesorii în sumă de A lei,**

**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 floarea soarelui în anul 2011 și pe cale de consecință au stabilit suplimentar impozit pe profit în sumă de A lei.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală au constatat că, societatea contestatoarea a realizat în anul 2011 o producție de floarea soarelui mai mică cu A kg, față de producțiile medii obținute pe zona agricolă a județului A raportate de către Direcția pentru Agricultură Județeană A.

Prin urmare, în baza art.11 alin.(1) și art.19 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și art.6, art.14 și art.67 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au estimat o producție suplimentară de 19.550 kg floarea soarelui (X kg/ha x A hectare), stabilind venituri impozabile suplimentare estimate de A lei (A kg x A lei/kg) pentru care au calculat un impozit pe profit în sumă de X lei.

Pentru diferența de impozit pe profit în sumă 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.

Deși, prin contestația formulată contestatoarea susține că nu este de acord cu „impozitul pe profit aferent anului 2009 în sumă de X lei”, precizăm că organele de inspecție fiscală au stabilit prin estimare un impozit pe profit în sumă de X lei pentru anul 2011 și nu pentru anul 2009.

**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.”

Potrivit prevederilor legale sus invocate 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.”

În cazul în speță se reține că, pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au estimat o producție suplimentară de X kg floarea soarelui (A kg/ha x A ha), fiind stabilite venituri impozabile suplimentare estimate de A lei (A kg x A lei/kg) și un impozit pe profit aferent în sumă de X lei.

Totodată, se reține că, societatea contestatoare nu a justificat cu documente legale, eventuale distrugerii ale 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.

Mai mult, în nota explicativă data de reprezentantul legal al societății precizează că „floarea soarelui cultivată a crescut foarte înaltă datorită precipitațiilor abundente din primăvara anului 2010 până în primăvara anului 2011, solul fiind foarte umed. De asemenea, au fost câteva furtuni destul de puternice și aproximativ 40 % din plante au căzut pe sol și nu s-au mai putut recolta cu combina.”

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea producției de floarea soarelui, stabilind veniturilor impozabile suplimentare estimate în sumă de X lei, cu consecința stabilirii impozitului pe profit în sumă de X, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de formulată SC X SRL pentru suma 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 (A lei + A 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”.

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.A/18.03.2014 care au stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. A/18.03.2014.

**3. Referitor la diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei, cauza supusă soluționării Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au diminuat pierderea fiscală cu suma de x lei reprezentând venituri impozabile suplimentare estimate aferente anului 2009.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere nr. X/18.03.2014 emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/18.03.2014, pentru perioada 01.01.2008-31.12.2012, au diminuat pierderea fiscală cu suma de X lei și au stabilit impozit pe profit în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă totală de X lei.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au estimat producția pentru anul 2009 de rapiță în sumă de X kg (A kg/ha x A hectare) obținându-se venituri suplimentare de A lei (A kg x A lei/kg).

Prin urmare, organele de inspecție fiscală în anul 2009 prin stabilirea suplimentară a veniturilor impozabile estimate suplimentar, a cheltuielilor nedeductibile și a sumei pierderii preluate eronat din anul precedent, în sumă de A lei (A lei + A lei + A lei + A lei), precum și prin recalcularea pierderii fiscale din anul precedent (diminuată cu suma de A lei), au diminuat pierderea fiscală de la X lei la suma de X lei.

Prin contestația formulată, SC X SRL nu este de acord cu diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei reprezentând venituri impozabile suplimentare estimate aferente anului 2009.



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

Art. 19 Reguli generale

„(1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare.”

Având în vedere cele reținute în prezenta decizie, precum și faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit venituri impozabile suplimentare estimate în sumă de X lei și prin urmare au recalculat pierderea fiscală în anul 2009 prin adăugarea veniturilor impozabile estimate suplimentar în sumă de X lei, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere contestația se va respinge ca neîntemeiată.

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**

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **SC X SRL** pentru suma totală de suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe profit;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe profit;
- X lei - taxa pe valoarea adăugată;
- X lei - dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată;
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.
- diminuarea pierderii fiscale cu suma de X lei reprezentând venituri estimate aferente anului 2009.

Prezenta decizie se comunică la :

- SC X SRL
- A.J.F.P.X - 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**

