

## DECIZIA nr. 55 din 12.11.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art. 209 din O.G. nr. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de A.I.F. prin adresa nr. înregistrată la DGFP Tulcea sub nr. asupra contestației formulată de împotriva: Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr. cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe venit , a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. cu privire la suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.. Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală în raport cu data primirii deciziilor, respectiv data de 03.09.2012, (potrivit semnăturii de primire pe adresa de înaintare atașată în copie la dosarul cauzei) .

Contestația este semnată de avocat din cadrul Societății civile de avocați și confirmată cu ștampila societății civile de avocați, la dosarul cauzei fiind atașată în original Împuternicirea Avocațială seria nr. emisă pe numele avocaților Bogdan, conform prevederilor art. 206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206 alin.(1), 207, și 209 din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

### I. Petenta,, contestă :

- Raportul de inspecție fiscală nr.
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe venit
- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. cu privire la suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată

În contestația formulată, contestatorul prezintă motivele astfel:

1." Ordinul ANAF nr. 3389/3.11.2011 nu produce efecte retroactiv".

Petenta susține că " motivul de drept ce a stat la baza emiterii celor două decizii de impunere precum și a RIF este declarat de organul de control ca fiind Ordinul ANAF nr.3389 din 3.11.2011, publicat în Monitorul Oficial nr. 804/14.11.2011. Acesta produce efecte numai ulterior publicării, anterior acestei date actul normativ nu este opozabil terților contribuabili."

În acest sens petenta face trimitere la temeiul de drept , prevăzut la art. 43, alin.2, lit f din Codul de procedură fiscală , susținând că cele trei acte contestate sunt nule întrucât Ordinul ANAF nr. 3389/2011 nu produce efecte retroactive din 2007 până la data publicării 14.11.2011.

2. De asemenea face trimitere la art. 67 din Codul de procedură fiscală în vigoare în perioada 2007-14.11.2011, cât și la pct. 65.1 din Normele metodologice

de aplicare a Codului de procedură fiscală , considerând că nu se încadrează în nici una dintre situațiile prevăzute respectiv:

“ 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.”

Petenta consideră că: “ estimarea producției efectuată de organul de control și stabilirea impozitului pe venit și a taxei pe valoarea adăugată suplimentare, prin obligarea contribuabilului la plata taxelor și impozitelor la nivelul producției medii în zonă, nu reprezintă decât o extindere nepermisă, abuzivă a acestuia peste cadrul legal în vigoare. “

3. Petenta consideră că organele de control trebuiau să respecte prevederile art. 65.2 din Normele metodologice de aplicare Codului de procedură fiscală, respectiv să fi avut în vedere informații despre contribuabili cu activități similare de la alți producători agricoli care au terenuri alăturate de cele ale petentei.

“Singurele documente care au fost avute în vedere în stabilirea unei baze de impozitare suplimentare sunt două adrese, care nu au fost puse la dispoziția contestatoarei, emise de Primăriile, din care rezultă cantități nereale, imposibil de realizat în zonele respective folosind resurse comparabile cu cele ale.”

Petenta susține că în anul 2009, zonele au fost calamitate , cultura de grâu fiind calamitată în proporție de 90% conform Procesului verbal de constatare și evaluare a pagubelor, iar pentru floarea soarelui nu se putea realiza o producție la cote excepționale. Petenta consideră adresele emise de Primăriile că nu au la bază fundamentări reale, având la bază probabil estimări făcute la începutul anului de agricultori, care nu atestă situația de fapt. De asemenea prețul de vânzare este nereal și nesușținut de nici un document.

La finalul contestației, petenta solicită anularea Deciziilor de impunere fiscală nr. și nr. și modificarea Raportului de inspecție fiscală.

**II.** Ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la , în baza Raportului de inspecție fiscală nr. s-a emis Decizia de impunere nr. .2012, prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de **lei**, reprezentând: impozit pe venit în sumă de lei și majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de lei.

De asemenea, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. s-a emis Decizia de impunere nr. .2012 prin care s-a stabilit în sarcina suma totală de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Pentru perioada verificată 25.01.2007 - 31.12.2011 pentru impozitul pe venit și respectiv 01.12.2007-30.06.2012 pentru TVA s-au stabilit următoarele :

## **1. Impozit pe venit**

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de impozit pe venit în sumă de lei urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor corespunzătoare veniturilor neimpozabile, neevidențierii de către contribuabil a veniturilor în declarația privind veniturile realizate, precum și a estimării producției de cereale realizată pe culturi în baza adresei nr. emisă de Primăria com. și adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an. Contribuabilul a încălcat prevederile art. 48 alin. (7) lit. b), art. 42, lit. a și r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și a art. 82, alin.3 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

## **2. Taxa pe valoarea adăugată**

Organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar TVA în sumă de lei ca urmare a estimării producției de cereale conform art. 67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.4, alin. 4 din Ordinul 3389/2011. Pentru estimare s-a avut în vedere situația producțiilor medii la hectar realizate pe culturi aferente fiecărui an fiscal, în baza adresei nr. .2011 emisă de Primăria com. i adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an.

**Anul fiscal 2008** : organul de control fiscal a stabilit o diferență în sumă de lei la venitul brut, rezultată în urma estimării producției de cereale ( porumb, floarea soarelui și grâu ) conform art. 67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.4, alin. 4 din Ordinul 3389/2011. Pentru estimare s-a avut în vedere situația producțiilor medii la hectar realizate pe culturi aferentă anului fiscal 2008, în baza adresei nr. .2011 emisă de Primăria com. și adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an.

Conform prevederilor art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 4 alin. 4 din Ordinul 3389/2011, s-a procedat la întocmirea notei de fundamentare nr. .2012 la.

- suma de lei încasată și înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți nu a fost evidențiată în declarația privind veniturile realizate pentru anul 2008, petenta încălcând prevederile art. 82 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

- suma de 13.600 lei reprezentând subvenție APIA nu este venit impozabil conform prevederilor art. 42, lit a și r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nu a fost luată în calcul la stabilirea venitului net în conformitate cu prevederile art. 48, alin.7, lit b din Legea 571/2003.

Diferența de TVA colectată în sumă de lei stabilită suplimentar reprezintă taxa colectată aferentă estimării producției la cultura de floarea soarelui, porumb și grâu.

Diferența de TVA deductibilă în sumă de lei stabilită suplimentar rezultă ca urmare a neacceptării la deducere a cheltuielilor efectuate în baza facturilor care nu aveau înscris Codul de identificare fiscală ale cumpărătorului de bunuri și servicii, după caz, petenta încălcând astfel prevederile art. 146, alin.1, lit a, coroborate cu prevederile art. 155, alin. 5, lit e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Întrucât contribuabilul nu a efectuat nici o livrare a producției de porumb, și grâu și nu a înregistrat în totalitate producția de floarea soarelui, organul de control a

procedat la estimarea acestor producții în baza art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precum și a Ordinului ANAF nr. 3389/2011  
Lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată conform art. 128, alin.4, lit d , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**Anul fiscal 2009:** suma de lei reprezintă venit rezultat în urma estimării producției la cultura de floarea soarelui și porumb în baza adresei nr. .2011 emisă de Primăria com. și adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. , la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an.

Conform prevederilor art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 4 alin. 4 din Ordinul 3389/2011, s-a procedat la întocmirea notei de fundamentare nr. .2012 la.

- suma de lei încasată și înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți nu a fost evidențiată în declarația privind veniturile realizate pentru anul 2008, petenta încălcând prevederile art. 82 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

- suma de lei reprezentând subvenție APIA nu este venit impozabil conform prevederilor art. 42, lit a și r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nu a fost luată în calcul la stabilirea venitului net în conformitate cu prevederile art. 48, alin.7, lit b din Legea 571/2003.

Diferența de TVA colectată în sumă de lei stabilită suplimentar reprezintă taxa colectată aferentă estimării producției la cultura de floarea soarelui, și porumb.

Întrucât contribuabilul nu a efectuat nici o livrare a producției de porumb, rapiță și floarea soarelui, organul de control a procedat la estimarea acestor producții în baza art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precum și a Ordinului ANAF nr. 3389/2011

Lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată conform art. 128, alin.4, lit d , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

**Anul fiscal 2010:** suma de lei reprezintă venit rezultat în urma estimării producției la cultura de floarea soarelui , porumb, grâu și orz în baza adresei nr. .2011 emisă de Primăria com. și adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. , la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an.

Conform prevederilor art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 4 alin. 4 din Ordinul 3389/2011, s-a procedat la întocmirea notei de fundamentare nr. .2012 la.

- suma de lei reprezentând subvenție APIA nu este venit impozabil conform prevederilor art. 42, lit a și r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nu a fost luată în calcul la stabilirea venitului net în conformitate cu prevederile art. 48, alin.7, lit b din Legea 571/2003.

- suma de lei reprezintă TVA colectată , contribuabilul înregistrând în Registrul jurnal de încasări și plăți veniturile încasate inclusiv taxa petenta încălcând prevederile Ordinului nr. 1040/2004.

Diferența de TVA colectată în sumă de lei stabilită suplimentar rezultă ca urmare a estimării producției de cereale la cultura de grâu, orz, porumb și floarea soarelui.

Întrucât contribuabilul nu a efectuat nici o livrare a producției de porumb, și orz obținute în anul 2010, cât și neînregistrarea în totalitate a producției la grâu și la floarea soarelui, organul de control a procedat la estimarea acestor producții în baza art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precum și a Ordinului ANAF nr. 3389/2011.

Lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată conform art. 128, alin.4, lit d , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

**Anul fiscal 2011:** suma de lei reprezintă venit rezultat în urma estimării producției la cultura de floarea soarelui , porumb, grâu și ovăz în baza adresei nr. .2011 emisă de Primăria com. și adresei nr. .2012 emisă de Primăria com. , la nivelul prețurilor medii ale produselor agricole comunicate de Consiliul Județean pentru fiecare an.

Conform prevederilor art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu art. 4 alin. 4 din Ordinul 3389/2011, s-a procedat la întocmirea notei de fundamentare nr. .2012 la.

- suma de lei reprezentând subvenție APIA nu este venit impozabil conform prevederilor art. 42, lit a și r din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și nu a fost luată în calcul la stabilirea venitului net în conformitate cu prevederile art. 48, alin.7, lit b din Legea 571/2003

Diferența de TVA colectată în sumă de lei stabilită suplimentar rezultă ca urmare a estimării producției la cultura de floarea soarelui , porumb, grâu și ovăz.

Diferența dintre TVA deductibilă declarată de contribuabil și TVA deductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală în sumă de lei rezultă ca urmare a declarării eronate în decontul aferent trim. III 2011, nr. .2011 a sumei de lei, corectă fiind suma de lei înscrisă în jurnalul pentru cumpărări.

Întrucât contribuabilul nu a efectuat nici o livrare a producției de ovăz obținute în anul 2011, cât și neînregistrarea în totalitate a producției la grâu porumb și floarea soarelui, organul de control a procedat la estimarea acestor producții în baza art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precum și a Ordinului ANAF nr. 3389/2011.

Lipsa acestor produse a fost asimilată ca o livrare de bunuri cu plată conform art. 128, alin.4, lit d , din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în sumă de lei, organul de inspecție fiscală a calculat majorări/dobânzi de întârziere și penalități de întârziere aferente în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare .

## **Anul fiscal 2012**

Diferența dintre TVA colectată declarată de contribuabil și TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală în sumă de lei, rezultă ca urmare a declarării eronate în decontul aferent trim. II 2012, nr. .2012 a sumei de lei, corectă fiind suma de lei înscrisă și în jurnalul pentru vânzări.

Diferența dintre TVA deductibilă declarată de contribuabil și TVA deductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală în sumă de lei, rezultă ca urmare a declarării eronate în decontul aferent trim. II 2012, nr. .2012 a sumei de lei, corectă fiind suma de lei înscrisă și în jurnalul pentru cumpărări.

Pentru neachitarea în termen a TVA de plată în sumă de lei, s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei pentru perioada 26.01.2009 - 28.08.2012, conform OUG 22/2010 și penalități de întârziere în sumă de lei conform art. 120<sup>1</sup> din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a susținerii petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

### **1. Referitor la contestația formulată de P.F.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .2012**

**În fapt** prin contestația formulată, contestă Raportul de inspecție fiscală nr. .2012 întocmit de către inspectorii din cadrul AIF Tulcea, raport ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. .2012.

**În drept** O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.*

ART. 87 *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 cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.*

ART. 109 *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factic și legal.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4),*

*raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.*

*(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;*

*b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.*

*(4) Deciziile prevăzute la alin. (3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.*

Conform HG 1050 /2004 pct.:

*106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.*

*106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.*

*106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.*

*106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

Competența de soluționare conferită de art.205 din O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală este limitată astfel:

*“Posibilitatea de contestare*

*(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.*

*(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.*

*(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*

*(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.*

*(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 89 alin. (1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.*

*(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”*

Având în vedere că în raportul pe care petenta îl contestă au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere factic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. .2012, conform dispozițiilor legale citate mai sus în temeiul Titlului IX din O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, D.G.F.P. Tulcea se va pronunța asupra deciziilor ce au fost emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2012.

În condițiile în care Deciziile de impunere nr. .2012 sunt titluri de creanță care devin executorii, acestea fiind opozabile petentei și fiind cele care produc

efecte față de petentă și nu Raportul de inspecție fiscală nr. .2012 în care sunt doar consemnate constatările inspecției fiscale, pentru acest capăt de cerere privind contestația formulată de împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. 2012 aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

## **2.Referitor la contestația formulată de împotriva Deciziilor de impunere nr. .2012**

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul DGFP- A.I.F. Tulcea au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina , obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei reprezentând impozit pe venit în sumă de lei, taxă pe valoarea adăugată în sumă de lei.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale efectuată de Activitatea de Inspecție Fiscală, la, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .2012 au fost emise :

- Decizia de impunere nr. .2012, prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de **lei**, reprezentând: impozit pe venit în sumă de lei și majorări/dobânzi , penalități întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de lei.

- Decizia de impunere nr. .2012 prin care s-a stabilit în sarcina petentei suma totală de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Petenta nu este de acord cu estimarea producției de cereale și implicit a veniturilor astfel stabilite suplimentar precum și cu T.V.A. colectată aferentă acestor venituri și formulează prezenta contestație împotriva Deciziei de impunere nr.2012 cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe venit și împotriva Deciziei de impunere nr..2012 cu privire la suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată și solicită anularea acestor decizii de impunere din motivele arătate la pct. I al prezentei decizii.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal ,cu modificările și completările ulterioare,O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , cu modificările și completările ulterioare, O.P.A.N.A.F. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere,O.P.A.N.A.F. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**

**În speță** , din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală .2012 rezultă următoarele:.

P.F.A. a deținut și a exploatat suprafețe de teren agricol pe raza com. și com. , pe care a înființat culturi de cereale , plante leguminoase și plante producătoare de semințe oleaginoase potrivit Cod Caen 0111 (grâu,floarea soarelui, porumb,ovăz, orz, rapiță).

Din analiza documentelor solicitate în vederea efectuării inspecției fiscale și conform istoric înregistrare fermier eliberat de APIA Tulcea reiese că PFA pentru perioada 2007 - 2011 a deținut și a cultivat cu cereale suprafețe de teren agricol cu grâu, floarea soarelui , porumb, rapița, orz, și ovăz. Astfel, în perioada verificată P.F.A. nu a înregistrat în evidența contabilă producțiile obținute la floarea soarelui,



porumb, grâu, implicit venituri din comercializarea producției de cereale obținută de pe suprafețele de teren agricol cultivate

Întrucât documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost incomplete și incorecte, contribuabilul neînregistrând în evidența contabilă producțiile obținute la următoarele culturi : culturile de grâu și porumb pentru anul 2008, culturile de floarea soarelui și porumb pentru anul 2009, culturile de grâu, porumb și floarea soarelui pentru anul 2010 cât și cultura de ovăz pentru anul 2011, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele de teren cultivate, estimarea sumelor încasate din comercializarea acestora și la estimarea bazei de impunere, pentru determinarea impozitului pe venit și a bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului general consolidat al statului, în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art. 1 alin (1) din Ordinul 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Organul de inspecție fiscală a verificat modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul supus inspecției fiscale, documentele și informațiile identificate au fost relevante pentru aplicarea Metodei produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile capitolului I metoda 1.4 din Ordinul 3389/03.11.2011.

Condițiile pentru selectarea metodei produsului/serviciului și a volumului, de stabilire prin estimare a bazei de impunere au fost prezentate în nota de fundamentare întocmită pentru PFA, înregistrată sub nr. .2012.

Conform art.4 alin (4) din Ordinul 3389/03.11.2011 nota de fundamentare conține :

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare: - nedeclararea și neînregistrarea producțiilor de grâu, floarea soarelui, porumb, orz și ovăz obținute între anii 2008 - 2011 , de pe suprafețele de teren arabil însămânțate.

b) elemente identificate care au stat la baza selectării metodei de estimare :  
- adresa nr. .2012 emisă de Primăria comunei privind situația producțiilor medii la ha realizate în anii 2007 -2011.

- adresa nr. .2011 emisă de Primăria comunei privind situația producțiilor medii la ha realizate în anii 2007 - 2011 și Fișier APIA, privind exploatarea " PFA " .

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere - metoda produsului/serviciului și a volumului, conform cap. I 1.4 din Ordinul 3389/03.11.2011. Metoda aplicată a furnizat informații cu privire la sumele încasate și neevidențiate ca urmare a comercializării producției de cereale estimată pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011 cât și TVA colectată aferentă acestor venituri estimate.

Astfel:

-pentru anul fiscal 2008 a fost estimat la inspecția fiscală un venit brut în sumă de lei și TVA colectată aferentă acestuia în sumă de lei

-pentru anul fiscal 2009 a fost estimat la inspecția fiscală un venit brut în sumă de lei cât și TVA colectată aferentă acestuia în sumă de lei

-pentru anul fiscal 2010 a fost estimat la inspecția fiscală un venit brut în sumă de lei cât și TVA colectată aferentă acestuia în sumă de lei

-pentru anul fiscal 2011 a fost estimat la inspecția fiscală un venit brut în sumă de lei cât și TVA colectată aferentă acestuia în sumă de lei

**Motivațiile petentei de la pct. II.1 din contestație**, cu privire la faptul că , “ Ordinul ANAF nr. 3389/03.11.2011 nu produce efecte retroactiv” , **nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei , întrucât:**

O.P.A.N.A.F. 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevede :

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.”

Față de cele prezentate reținem următoarele:

Organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele de teren cultivate,estimarea sumelor încasate din comercializarea acestora și la estimarea bazei de impunere pentru determinarea obligației fiscale privind impozitul pe venit net anual impozabil, și a taxei pe valoarea adăugată datorat bugetului de stat, în conformitate cu **prevederile art.67 din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală** coroborat cu art. 1 alin (1) din Ordinul 3389/03.11.2011, întrucât documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost incomplete.

Organul de control a constatat că în perioada supusă inspecției fiscale petenta nu a înregistrat în evidența contabilă venituri din activitatea desfășurată și nu a înregistrat în totalitate veniturile realizate din activitatea desfășurată.

Afirmația petentei potrivit căreia “cele trei acte contestate sunt nule întrucât Ordinul ANAF 3389/3.11.2011 nu produce efecte retroactive “ **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât** stabilirea prin estimare a bazei de impunere își află sediul materiei în dispozițiile art. 67 din Codul de procedură fiscală.

OPANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere a fost emis având în vedere prevederile art. 67 alin. 2, lit b din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Trebuie reținut faptul că, **Ordinul 3389/2011, la anexa 1 indică Metodele de stabilire prin estimare a bazei de impunere și instrucțiuni de aplicare** iar la pct. 2.4 precizează :

“ După aprobarea metodei de estimare, echipa de inspecție fiscală va proceda la stabilirea prin estimare a bazei impozabile și va determina **pentru perioada verificată** impozite, taxe sau contribuții datorate bugetului general consolidat, după caz.”

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

Numărul produselor comercializate sau volumul de activitate a fost estimat de către organul de control, folosind date și informații din diverse surse.

Utilizând informațiile obținute din Istoric înregistrare fermier,privind exploatarea “P.F.A. ”,organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada 01.01.2008-31.12.2011, petenta a exploatat suprafețe de teren agricol pe care a

înființat culturi de cereale și plante de nutreț (grâu, porumb, floarea soarelui, orz, orzoaică, rapiță, ).

Utilizând datele înscrise în adresa nr. .2012 a Primăriei com. și adresa nr. .2011 a Primăriei referitoare la "Situția privind producțiile medii la hectar" pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, organul de inspecție fiscală a estimat cantitatea de cereale și plante de nutreț obținută în perioada 01.01.2008-31.12.2011.

După estimarea cantității de cereale obținute și volumul activității desfășurate a fost aplicat prețul de vânzare practicat pe unitate de produs, stabilit conform:

H.C.J.Tulcea 147/30.11.2007 privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anul 2008

-H.C.J.Tulcea 163/05.11.2008 privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anul 2009

-H.C.J.Tulcea 133/20.11.2009 privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anul 2010

-H.C.J.Tulcea 120/29.10.2010 privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anul 2011, determinându-se astfel venitul brut estimat în perioada 01.01.2008-31.12.2011 ca urmare a comercializării producției de cereale estimată pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011, cât și TVA colectată aferentă acestor venituri pentru perioada 01.01.2008 -31.12.2011.

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organul de inspecție fiscală a folosit metoda produsului/serviciului și a volumului în conformitate cu prevederile capitolului I **metoda 1.4 din O.P.A.N.A.F. 3389/03.11.2011** .

**Afirmația petentei** potrivit căreia : PFA nu se încadrează în nici una dintre situațiile prevăzute de art. 67 din Codul de procedură fiscală este eronată întrucât articolul mai sus menționat, text în vigoare pentru anii 2007 - 2011 precizează:

“ Estimarea bazei de impunere

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de [Codul fiscal](#).”

Față de prevederile mai sus menționate se reține că organul de inspecție fiscală a estimat cantitatea de cereale și plante de nutreț obținută în perioada 01.01.2008-31.12.2011, în baza adreselor nr. .2012 și nr. .2011 emise de Primăria com. și Primăria com. referitoare la "Situția privind producțiile medii la hectar" pentru anii 2007, 2008, 2009, 2010, 2011. După estimarea cantității de cereale obținute și volumul activității desfășurate a fost aplicat prețul de vânzare practicat pe unitate de produs, stabilit în conformitate cu H.C.J.Tulcea privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anii fiscali 2008 - 2011.

Referitor la faptul că petenta face trimitere la pct. 65.1 din Normele metodologice date în aplicarea art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală prin care susține că nu se încadrează în nici una din situațiile prevăzute la acest articol, este eronată întrucât contribuabilul se află în situația prevăzută la pct. 65.1 lit a), respectiv:

“Contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere “

În Referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală face precizarea că : “ Menționăm că pentru anii fiscali 2008 și 2009 PFA nu a depus Declarația privind veniturile realizate - formular 200 ”

Faptul că petenta invocă constatările din RIF nr.2012, pg. 3 , în ceea ce privesc declarațiile fiscale : “ au fost depuse în termen la organul fiscal teritorial conform prevederilor art. 156<sup>2</sup> din Legea 571/2003 “ acestea se referă la deconturile de TVA aferente perioadei 01.12.2007 - 30.06.2012 .

Potrivit art. 83, alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

*“ Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, **au obligația** de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de 15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.”*

Referitor la forma și conținutul declarației fiscale , O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată , cu modificările și completările ulterioare , prevede:

Art. 82

”(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.(...)”

Având în vedere prevederile legale citate mai sus, rezultă că petenta avea obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale .

Având în vedere cele expuse, reținem că organul de inspecție fiscală , îndreptățit să obțină, să examineze și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a procedat în mod legal și corect la stabilirea prin estimare a bazei de impunere. pentru determinarea impozitului pe venit net anual impozabil și a taxei pe valoarea adăugată datorate bugetului de stat , utilizând date și documente care au avut relevanță pentru estimare.

Afirmația petentei potrivit căreia “ organele de control trebuiau să respecte prevederile art. 65.2 din Normele metodologice de aplicare Codului de procedură fiscală, respectiv să fi avut în vedere informații despre contribuabili cu activități similare de la alți producători agricoli care au terenuri alăturate de cele ale petentei” este eronată întrucât “elementele cele mai apropiate situației de fapt fiscale “ sunt adresele emise de Primăria și Primăria, iar “prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil” se regăsesc în -H.C.J.Tulcea privind stabilirea prețurilor medii ale produselor agricole pentru anii 2008 - 2011.

Motivația petentei potrivit căreia în anul 2009, zonele au fost calamitate , cultura de grâu fiind calamitată în proporție de 90% conform Procesului verbal de

constatare și evaluare a pagubelor, iar pentru floarea soarelui nu se putea realiza o producție la cote excepționale **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât** petenta a prezentat organului de control în timpul efectuării inspecției fiscale ( astfel cum rezultă din Referatul cu propuneri de soluționare a contestației) două Procese verbale de constatare și evaluare a pagubelor , pentru culturile de grâu și rapiță, pentru care organul de inspecție fiscală nu a procedat la estimarea producției.

Pentru culturile de floarea soarelui, petenta nu a prezentat organului de inspecție fiscală și nici nu a anexat la dosarul cauzei, în vederea susținerii contestației, documente, situații justificative (acte de calamitate, procese verbale de constatare a pagubelor produse de factori climaterici nefavorabili) prin care să facă dovada afirmațiilor sale.

Conform art. 213 alin (1) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(...)Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de **documentele existente la dosarul cauzei**”.

În conformitate cu prevederile art. 206 alin (1) din același act normativ :

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

d) dovezile pe care se întemeiază (...);”

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

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

Având în vedere considerentele expuse anterior și întrucât argumentele prezentate de petentă în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, se mențin în totalitate aceste constatări urmând a se respinge contestația formulată de PFA cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe venit net anual și pentru suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată .

Pentru considerentele arătate și în temeiul **art. 216**, alin. (1) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

#### **DECIDE :**

**Art.1.** Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulată de P.F.A. împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .2012.

**Art.2.** Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de P.F.A. cu privire la suma de **lei** reprezentând impozit pe venit net anual, stabilită prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .2012 și la suma de **lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită prin Decizia de impunere privind obligații fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. .2012.

**Art.3.** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ conform prevederilor legale.

DIRECTOR EXECUTIV