

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de Inspectie Fiscala – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice prin adresa nr. ...cu privire la contestatia formulata de Il ... cu domiciliul in Jud. ..., loc....str. ... nr. ..., CUI/CIF... inregistrata la D.G.F.P. ... sub nr.

Prin contestatia formulata, Il ... isi indreapta contestatia impotriva **Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr. .. si nr. ...** pentru suma de...lei, reprezentand:

TVA	... lei
Majorari de intarziere	...lei
Impozit pe venit	... lei
Majorari de intarziere	... lei
Penalitati pentru intarziere	... lei

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din OG nr. 92/2003 (R), privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, in raport cu data comunicarii deciziei de impunere contestate respectiv ..., potrivit semnaturii de primire de pe adresa de inaintare si data inregistrarii contestatiei la organul fiscal, respectiv conform stampilei de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Luand in considerare constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:

I. Il ...prin contestatia inregistrata la D.G.F.P.... sub nr. ... arata:

In urma inspectiei fiscale efectuate in perioada, avind ca obiect verificarea modului de stabilire a corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor fiscale, a respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile a fost intocmit raportul de inspectie fiscala nr. emitindu-se Deciziile de impunere... prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plata in valoare de lei, si ... prin care s-a stabilit ca diferenta de impozit de plata suma de ... lei pentru anul .. lei pentru anul .., .. lei pentru anul ... si accesoriile aferente acestora. Motivarea inspectorului fiscal pentru calculul diferentelor in plus atit pentru TVA cit si

pentru impozitul pe venit este aceea ca s-au estimat productiile agricole la nivelul productiilor medii comunicate de DADR.... invocandu-se prevederile art. 67 din O.G. 92/2003 si OMF 3389/2011.

Art. 67 din Codul de procedura fiscala stabileste ca estimarea bazei de impunere se poate face de catre inspectia fiscala atunci cand nu se poate determina situatia fiscala corecta, si anume atunci cind nu s-au depus declaratiile fiscale (alin. (2), lit. a), atunci cind evidentele contabile sau fiscale ori documentele sau informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sint incorecte, incomplete sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala sau atunci cand inspectia fiscala detine date despre contribuabil ca nu s-au efectuat inregistrarile contabile si fiscale pentru toate operatiunile economice desfasurate (alin. (2), lit. b).

Se mentioneaza ca productiile agricole obtinute de pe terenurile arendate au fost inregistrate in totalitate in contabilitate, in fiecare din anii verificati, inspectorii fiscali procedand in mod gresit la estimarea acestora. Nu s-a putut identifica in timpul controlului nici unul din cazurile enumerate in art. 67 din OG 92/2003 care sa conduca la estimarea bazei de impunere, aceasta facindu-se in mod fortat, toate documentele fiind prezentate inspectorului fiscal, complete, fara incoerente, existind jurnale de recoltare, facturi de vanzari a produselor agricole. De altfel, chiar in raportul de inspectie fiscala, la Cap. III.7 – Taxa pe valoare adaugata, se mentioneaza: "II are intocmita evidenta operatiunilor TVA, potrivit prevederilor legale, astfel incat sa permita determinarea bazei impozabile si a TVA aferenta aprovizionarilor de bunuri si vanzarilor de marfuri" lucru ce face imposibila aplicarea art. 67 din OG 92/2003. Daca DADR .. a comunicat anumite productii medii acest lucru nu inseamna ca toti agricultorii au avut aceleasi productii, media fiind formata din productii maxime si minime. Productia agricola difera de la o exploatare agricola la alta, sau chiar in cadrul aceleiasi exploatare sint productii diferite in parcele diferite, in functie de cantitatea de precipitatii, de tehnica folosita, de tehnologia aplicata. Prin modul in care s-a facut estimarea productiei agricole in timpul inspectiei fiscale s-a realizat de fapt o penalizare a activitatii manageriale, a lipsei de dotari tehnice moderne si a irigatiilor. Simpla comparatie a productiilor agricole realizate de pe terenurile arendate de catre II ... cu productiile medii comunicate de catre DADR nu inseamna ca acestea nu au fost inregistrate, ci numai faptul ca ele sint sub media DADR, catre partea de minim. Daca in timpul controlului fiscal s-ar fi dorit verificarea veridicitatii inregistrarilor contabile in ceea ce priveste productiile agricole realizate, acestea s-ar fi putut compara si cu productiile medii publicate de Institutul National de Statistica, ce sunt diferite de cele comunicate de catre DADR..., sau, pentru o apropiere si mai mult de realitate, cu productiile obtinute de catre alti contribuabili din aceasi zona, ce obtin venituri din agricultura, cu aceeasi dotare tehnica invecinata, care au folosit tehnologii asemanatoare, si nu cu media comunicata de DADR ... in care sunt cuprinse si productii obtinute pe

suprafete irigate, cu tehnologie moderna, cu produse de ultima generatie, seminte si hibrizi cu potential mare de productie, in consecinta si cu cheltuieli mult mai mari.

In Raportul de inspectie fiscala se mai spune ca: "s-au estimat productiile agricole la productiile medii comunicate de DADR pentru care intreprinzatorul nu poate face dovada existentei sau valorificarii unei parti din acestea calculate prin estimare", fara a se dovedi de catre inspectia fiscala a faptului ca a realizat productii agricole mai mari decit cele pentru care s-au platit taxe si impozite.

Petentul considera ca nu are cum sa dovedeasca ceva ce nu a existat, ci doar operatiunile economice care au fost efectiv realizate. Daca ar fi realizat productiile agricole estimate de catre inspectorul fiscal acestea ar fi trebuit sa fie stocate, pentru aceasta fiind necesare spatii imense de care nu dispune, ori ar fi trebuit sa fie valorificate, in urma acestora rezultind sume de bani foarte mari, care la rindul lor ar trebui sa se regaseasca undeva (in dotarea tehnica, in conturi, investitii, avere), nici una din aceste posibilitati neexistind in fapt. Mai mult decat atat, din analiza documentelor existente care au fost puse la dispozitia inspectorului fiscal arata ca se poate observa ca productiile inregistrate sint cele reale. Astfel, pentru anul fiscal ..s-au estimat productiile de mustar si de porumb absolut fara nici un motiv, ca de altfel toate estimarile facute de inspectia fiscala. Mustarul aflat in cultura in anul .. nu a fost destinat consumului, ci conform contractului nr...a fost semanat pentru multiplicarea semintelor certificate de mustar, intreaga productie obtinuta trebuind sa fie vinduta catre agentul economic multiplicator. La capitolul 12 Penalitati se prevede ca "pentru nepredarea in totalitate sau partiala a semintelor obtinute, agricultorul multiplicator datoreaza daune interese". Cum aceste daune interese nu s-au cerut de catre agentul economic multiplicator, acesta urmarind cultura de mustar de la insamintare pina la recoltare, inseamna ca intreaga productie realizata a fost vinduta catre acesta, emitindu-se factura nr. ...

Petentul mai arata ca in fiecare an se insamanteaza porumb pentru proprietarii de teren care doresc, dupa rasarire se imparte acestora. Veniturile obtinute de pe urma acestor suprafete nu sint provenite din recoltarea porumbului, deoarece acesta este cules de catre fiecare proprietar de pamint in parte si dus acasa la el, ci din prestarea de servicii catre acestia (arat, discuit, semanat, prasit mecanic, erbicidat pentru o parte dintre el). Pentru anul ... veniturile aferente suprafetei de porumb semanata au fost incasate cu chitantele ... venituri inregistrate in Registrul jurnal pentru vanzari. Pentru fiecare an verificat, pentru suprafata semanata cu porumb pentru persoanele fizice, proprietari de teren agricol, au fost emise chitante pentru contravaloarea sumelor incasate, mentionandu-se pe chitanta "lucrari agricole porumb*", deci au fost prezentate acte care sa dovedeasca existenta veniturilor din suprafetele semanate cu porumb.

III ... precizeaza ca pentru fiecare an s-au prezentat in timpul controlului atat documentele fiscale si contabile intocmite (facturi fiscale, borderouri, jurnale de recoltare), inspectorului fiscal i s-au pus la dispozitie si fise intocmite pentru fiecare cultura in parte, care justifica productiile realizate. Toate aceste documente demonstreaza ca productiile agricole realizate nu puteau fi mai mari decit cele inregistrate (din jurnalele de recoltare si avizele de expeditie pentru culturile de grau, orzoaica de primavara si rapita, atat in.. cat si in ... se poate vedea faptul ca au fost recoltate mult dupa perioada optima, survenind astfel pierderi prin scuturarea boabelor si frangere, iar din buletinele de analiza emise de laboratoarele cumparatorilor, si pentru floarea soarelui, se poate vedea ca greutatea hectolitrica este sub STAS, lucru ce indica faptul ca boabele si semintele sint sistate, deci nicidecum nu ar putea contribui la realizarea unor productii estimate de inspectorul fiscal).

Estimarea productiei de orz, atat pentru anul .. cat si pentru .. a fost facuta fara a se tine cont ca de fapt in cultura a fost orzoaica de primavara si nu orz de toamna sau orzoaica de toamna, potentialul de productie al soiurilor de orzoaica de primavara fiind mult mai mic decit al soiurilor de toamna, si de asemenea mult mai sensibile la lipsa de precipitatii

De asemenea in sustinerea faptului ca productiile reale sint cele inregistrate in contabilitate si nu cele estimate in timpul inspectiei fiscale petentul mentioneaza ca in anul .. in data de .. a fost nevoit sa incheie contractul de vanzare-cumparare nr. .. cu SC .. in urma caruia a incasat in avans suma de ..lei conform facturii nr. .. din productia de floarea soarelui, deci inainte cu o luna de a se recolta, altfel fiind in imposibilitatea de a continua activitatea (existau termene la care trebuia platita arenda, piese, rata utilaje, achizitie carburanti). Mai mult decit atat la... a incheiat tot cu SC... contractul nr.. de prefinantare cu plata in rate, prin care achizitioneaza de la aceasta cantitatea de .. litri de motorina, necesara efectuarii araturilor de toamna, urmand a fi platita din productia anului urmator. Daca productiile reale ar fi fost cele estimate de inspectorul fiscal, nu ar fi fost nevoie sa apeleze la aceste contracte si nici nu ar fi ramas cu facturi neachitate catre furnizori la sfarsitul fiecarui an. Si in anul .. a luat in avans bani pentru produse agricole conform ... in valoare de ... lei, facturi neachitate la sfarsitul anului de ..1ei, lipsa banilor pentru cumpararea motorinei necesara efectuarii araturilor de toamna.

Considera ca in mod eronat s-a procedat la estimarea productiei de porumb intrucat au fost prezentate atat fisa de magazie cat si factura fiscala nr. .. catre ... emisa la vanzarea productiei de porumb obtinute. De asemenea au fost prezentate chitantele prin care s-au incasat de la proprietarii de teren sumele aferente suprafetelor de porumb recoltate de acestia ...

Pentru anul .. au fost prezentate pentru mustar atat fisa de magazie cat si factura nr..emisa catre SC ...in momentul livrarii productiei obtinute. Pentru cultura de porumb nu au fost obtinute venituri din productie ci din prestari

servicii, conform chitantelor prezentate de la nr. ... si ...

Pentru anul... au fost puse la dispozitia inspectiei fiscale fisele de magazie pentru productiile obtinute si factura nr. ... emisa pentru plata arendei in griu catre o parte din proprietarii de teren, factura nr. ... emisa catre S.C. ... SRL in momentul vinderii unei cantitati de orzoaica din productia obtinuta, factura nr. ... emisa pentru plata in orzoaica a arendei catre o parte a proprietarilor de teren, factura nr. ... emisa catre SC .. in momentul vinderii productiei de orzoaica de primavara realizate. Pentru productia de floarea soarelui au fost prezentate facturile emise in momentul vanzarii astfel: ... catre S.C. catre SC .. SRL, ... catre SC ..., ... catre SC ... SRL, catre SC...SRL, ...catre SC... ... catre proprietari de teren (arenda). Pentru productia de porumb s-a prezentatcatre arenda peoprietari de teren, iar pentru porumbul recoltat de catre proprietarii de teren chitantele nr ...

Deci, pentru fiecare an si pentru toata productia obtinuta au fost prezentate actele justificative (facturi fiscale, fise de magazie si chitante), neintrunindu-se conditiile aplicarii art 67 din OG 92/2003.

In vederea calcularii impozitului pe venit pentru perioada verificata considera ca nu au avut un temei legal in a estima veniturile, asa cum a demonstrat, dar trebuia sa stabileasca si diferenta de impozit in minus provenita din faptul ca potrivit art. 42, lit. a) din legea 571/2003 (a) nu sunt impozabile "ajutoarele, indemnizatiile si alte forme de sprijin cu destinatie speciala, acordate din bugetul de stat, bugetul asigurarilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale si din alte fonduri publice, inclusiv din fonduri externe nerambursabile, precum si cele de aceeasi natura permise de la alte persoane, cu exceptia indemnizatiilor pentru incapacitate temporara de munca".

Potrivit prevederilor punctului 4^A1 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, dat in aplicarea art. 42 lit. a) din Codul fiscal, in categoria veniturilor neimpozabile se cuprind si:

- sprijinul acordat producatorilor agricoli sub forma schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare potrivit OUG125/2006
- ajutoarele de stat acordate producatorilor agricoli (subventie pret motorina).

De asemenea potrivit art. 42, lit. k) din Lg. 571/2003 nu sunt impozabile veniturile din agricultura si silvicultura, deci inspectorul fiscal trebuia sa ia in calcul pentru stabilirea impozitului pe venit numai acele venituri provenite din prestarea de servicii si cheltuielile aferente realizarii acestor venituri, nu si vanzarea produselor agricole in stare naturala.

Pentru aceasta II... solicita sa se dispuna realizarea modului in care organul de control a stabilit TVA colectata in suma de ...lei si impozitul pe venitul net anual stabilit in plus de... lei.

In drept - isi intemeiaza cererea pe dispozitiile art. 169, 170 si 171 din Codul de procedura fiscala aprobat prin OG 92/2003 R, art. 48, alin. (4) si (7) din

Codul fiscal, aprobat prin Legea 571/2003 ® si pe dispozitiile Legii contabilitatii nr 82/1991 si ale OMFP 1040/2004.

II. Organele competente din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala - Serviciul de Inspectie Fiscala Persoane Fizice, prin Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.....

Analizand raportul de inspectie fiscala nr. ... si deciziile de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. ... si ... intocmite de DGFP ... - Activitatea de inspectie fiscala - Serviciul inspectie fiscala persoane fizice formuleaza urmatorul punct de vedere:

- in mod eronat contribuabilul sustine ca nu se incadra in niciuna din conditiile prevazute la art. 67 din OG 92/2003 (A) si ® si in OMF 3389/2011 avand in vedere ca productia inregistrata de contribuabil era foarte mica in comparatie cu productiile medii comunicate de DADR... pentru aceiasi localitate echipa de inspectie fiscala a procedat aplicand metoda produsului si volumului la estimarea productiilor realizate in baza planului de culturi declarat la APIA, a productiilor medii comunicate de DADR... si a preturilor medii comunicate de Consiliul Judetean ...,

- in mod eronat contribuabilul sustine ca de fapt inspectia fiscala a realizat de fapt o penalizare a activitatii manageriale si a lipsei aplicarii tehnologiei si a lipsei de tehnica deoarece trebuia facuta o comparatie cu productiile inregistrate de alti contribuabili si nu cu productiile medii comunicate de DADR ... deoarece acestea fiind niste productii medii rezulta foarte clar ca in cadrul acestora se regasesc atat productii mai mici decat media cat si productii mai mari.

- in mod eronat contribuabilul sustine ca organul de inspectie fiscala nu a procedat in mod corect la estimarea productiei de grau si floarea soarelui fara a justifica situatia care a determinat necesitatea estimarii deoarece in cuprinsul raportului de inspectie fiscala se precizeaza in mod foarte clar ca estimarea s-a efectuat ca urmare a inregistrarii unor productii mult inferioare productiilor medii realizate in aceiasi localitate.

- referitor la precizarea contribuabilului ca mustarul cultivat in anul.. a fost vandut in totalitate deoarece a avut incheiat un contract de multiplicare a semintelor si ca in cazul nepredarii intregii culturi ar fi fost penalizat mentioneaza ca acele prevederi sunt opozabile doar partilor din contract acela fiind un contract comercial neavand nicio legatura cu nivelul productiei realizate.

- referitor la mentiunea contribuabilului ca in fiecare an insamanteaza porumb pentru proprietarii de terenuri si acesta doar inregistreaza venituri din prestarea de servicii organul fiscal mentioneaza ca acest motiv nu este sustinut de documente justificative care sa ateste ca a infiintat anumite suprafete de teren cu porumb cu atat mai mult cu cat acesta inregistreaza cheltuieli cu samanta de porumb pentru toata suprafata declarata in planul de culturi de la

APIA.

- referitor la mentiunea ca pentru culturile de grau, orzoaica de primavara si rapita atat in.. cat si in.. au fost recoltate mult dupa perioada optima de recoltare mentioneaza ca asa cum prevede OG 92/2003 actualizata si republicata nu se pot face aprecieri de ordin tehnic asupra celor precizate de contribuabil;

- mentionarea contractelor incheiate cu SC ... prin care i se asigura infiintarea culturilor nu are nici o relevanta in nivelul productiilor obtinute si valorificate aceste contracte fiind doar niste contracte comerciale.

- motivele invocate la impozitul pe venit sunt aceleasi motive de la TVA acestea fiind explicate la capitolul respectiv.

- citatul din normele metodologice date in aplicarea art. 42 din Legea nr. 571/2003 actualizata prezentat de contribuabil in sustinerea contestatiei a fost aprobat abia prin aparitia OUG 50/2011 intrata in vigoare la 31.01.2012, nefiind aplicabila in mod retroactiv pentru perioada suspusa inspectiei fiscale cand acelasi articol mentionat nu avea aceleasi prevederi.

Avand in vedere cele prezentate mai sus organul fiscal considera ca organul de inspectie fiscala a procedat corect si propune respingerea contestatiei II privind fondul contestatiei.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal, documentele existente la dosarul contestatiei precum si actele normative in vigoare in perioada invocata de contestator si organul fiscal se retin urmatoarele:

In fapt, prin Referatul de inspectie fiscala din data de... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala nr.... si nr...., s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de reprezentand:

TVA	... lei
Majorari de intarziere	.. lei
Impozit pe venit	.. lei
Majorari de intarziere	...lei
Penalitati pentru intarziere	... lei

Referitor la TVA

Perioada verificata:

II .. figura in evidenta fiscala, la inceputul verificarii, cu TVA in suma negativa de .. lei, suma declarata de contribuabil.

Echipe de inspectie fiscala a stabilit in perioada verificata o diferenta TVA de plata in suma de ... lei ca urmare a estimarii urmatoarelor productii:

- pentru anul ..s-a estimat productia de mustar la productiile medii comunicate de DADR ... si la preturile medii comunicate de Consiliul Judetean ... (..kg x . lei - .. lei x 19 % cota taxei pe valoarea adaugata - ... lei TVA de

plata) precum si a productiei de porumb aferenta anului ..pentru care intreprinzatorul nu poate face dovada existentei sau valorificarii unei parti din aceasta calculata prin estimarea de catre echipa de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale a productiei de porumb la productiile medii comunicate de DADR ... si la preturile medii comunicate de Consiliul Judetean ..
...kg x .. lei =.. lei x 19% = ... lei);

- pentru anul .. s-a estimat productia de grau la productiile medii comunicate de DADR si la preturile medii comunicate de Consiliul Judetean ... (.. kg x ..lei = ... % cota taxei pe valoarea adaugata =..lei TVA de plata), a productiei de orz (.. lei x 24% = .. lei TVA de plata), a productiei de floarea – soarelui (.. kg x .. lei = .. lei x 24% = .. lei TVA de plata), precum si a productiei de porumb aferenta anului ... pentru care intreprinzatorul nu poate face dovada existentei sau valorificarii unei parti din aceasta calculata prin estimarea de catre echipa de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale, a productiei de porumb la productiile medii comunicate de DADR... si la preturile medii comunicate de Consiliul Judeteankg x .. lei = .. lei x 24% = .. lei TVA de plata);

- pentru anul .. s-a estimat productia de grau la productiile medii comunicate de DADR ... si la preturile medii comunicate de Consiliul Judetean... (.. kg x .. lei = ..lei x 24 % cota taxei pe valoarea adaugata = .. lei TVA de plata), a productiei de orz .. kg x .. lei = ..lei x 24% =..lei TVA de plata}, a productiei de rapita (.. kg x .. lei = .. lei x 24% = .. lei TVA de plata), precum si a productiei de porumb aferenta anului .. pentru care intreprinzatorul nu poate face dovada existentei sau valorificarii unei parti din aceasta calculata prin estimarea de catre echipa de inspectie fiscala in conformitate cu prevederile legale, a productiei de porumb la productiile medii comunicate de DADR ... si la preturile medii comunicate de Consiliul Judetean Ialomita (...kg x 0.65 lei = ... lei x 24% = ... lei TVA de plata);

TVA solicitat la rambursare .. lei

TVA pentru care nu se justifica rambursarea ... lei

Diferenta de plata stabilita la control ... lei

Pentru diferenta stabilita in urma inspectiei fiscale s-au calculat accesoriile pana la data de .. in suma de ... lei, conform art. 119-120 din OG.92/2003.

Referitor la impozitul pe venit

Perioada verificata:..

Pentru anul .. la verificarea modului de inregistrare a tuturor veniturilor aferente activitatii desfasurate, a evidentierii acestor venituri, pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabili, s-au constatat diferente in suma de... lei provenite din estimarea veniturilor realizate pentru cultura de porumb, cuprinsa in planul de culturi pentru care contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative (facturi fiscale, fise de magazie sau acte de calamitate) care sa justifice productia obtinuta. Estimarea s-a facut in

conformitate cu prevederile legale la nivelul productiilor medii comunicate de Consiliul Judetean ..si DADR.

Din verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor si tratamentul fiscal al acestora nu s-au constatat diferente care sa modifice baza de impunere.

La sfarsitul inspectiei fiscale a rezultat impozit pe venit stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

Pentru anul fiscal ...la verificarea modului de inregistrare a tuturor veniturilor, aferente activitatii a evidentierii acestor venituri, pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabil, s-au constatat diferente in suma de .. lei provenite din estimarea veniturilor realizate pentru cultura de mustar si porumb cuprinsa in planul de culturi pentru care contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative (facturi fiscale, fise de magazie sau acte de calamitate) care sa justifice productia obtinuta. Estimarea s-a facut in conformitate cu prevederile legale la nivelul preturilor si productiilor medii comunicate de Consiliul Judetean ...si D.A.D.R.,.

Din verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor si tratamentul fiscal al acestora nu s-au constatat diferente care sa modifice baza de impunere.

La sfarsitul inspectiei fiscale a rezultat impozit pe venit stabilit suplimentar de plata in suma de .. lei.

Pentru diferenta in suma de .. lei, s-au calculat accesorii pana la data de ... in suma de ... lei, conform art. 119 - 120 din OG nr. 92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

Pentru anul fiscal ... la verificarea modului de inregistrare a tuturor veniturilor, aferente activitatii desfasurate, a evidentierii acestor venituri, pentru determinarea tuturor operatiunilor impozabile realizate de contribuabili, s-au constatat diferente in suma de ... lei provenite din estimarea veniturilor realizate pentru cultura de grau, orz, floarea-soarelui si porumb cuprinsa in planul de culturi pentru care contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative (facturi fiscale, fise de magazie sau acte de calamitate) care sa justifice productia obtinuta. Estimarea s-a facut in conformitate cu prevederile art. 67 din OG 92/2003 (A) si (R) coroborate cu prevederile art. 48, alin. (2) din Legea 571/2003 (A) la nivelul preturilor si productiilor medii comunicate de Consiliul Judetean... si DADR.

Din verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor si tratamentul fiscal al acestora nu s-au constatat diferente care sa modifice baza de impunere.

La sfarsitul inspectiei fiscale a rezultat impozit pe venit stabilit suplimentar de plata in suma de ... lei.

In conformitate cu art. 213, alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de Procedura Fiscala: **(1) “În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării”.**

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 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 care precizeaza **“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

In ceea ce priveste susținerile contestatarului referitoare la prevederile art.42, lit. a) si lit. k) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare nu au relevanta in solutionarea cauzei fiindca in conformitate cu prevederile art. 206, alin. (2) din Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare **”Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal”** iar prin actul atacat obligatiile stabilite suplimentar provin din estimarea productiilor la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ...pe zone) cu consecinte in majorarea veniturilor si implicit a TVA si impozitului pe venit.

Referitor la susținerile petentului si anume ca organele de control in mod eronat au procedat la estimarea productiei de cereale, fiind incalcate prevederile art. 67 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare intrucat productia agricola difera de la o exploatare agricola la alta, sau chiar in cadrul aceleiasi exploatare sunt productii diferite in parcele diferite, in functie de cantitatea de precipitatii, de tehnica folosita, de tehnologia aplicata si a irigatiilor se retine:

In conformitate cu prevederile art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. ... a solicitat un punct de vedere Directiei generale de metodologii fiscale, indrumare si asistenta a contribuabililor cu privire la estimarea de catre organele fiscale a productiilor agricole la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ...lalomita (pe zone) cu consecinte in majorarea veniturilor si implicit a TVA si impozitului pe venit 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 in conformitate cu art. 105, alin. (1) din acelasi act normativ:

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

In Normele Metodologice de aplicare a Codului de procedura fiscala aprobate prin HG nr. 1050/2004 la pct.102.1. si 107.1 se precizeaza:

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”.

In ceea ce priveste stabilirea prin estimare a bazei de impunere aceasta isi afla sediul materiei in dispozitiile art. 67 din Codul de procedura fiscala.

Astfel, potrivit art. 67, alin. (1) din Codul de procedura fiscala, organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscala de plata aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de cate ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

Situatiile in care, se estimeaza bazele de impunere, potrivit art. 67, alin. (2) din Codul de procedura fiscala, 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”.**

Asadar 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 scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate 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. 3389/2011 privind 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 potrivit carora, 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 ... sub nr. ... a fost dat in sensul celor mai sus aratate.

Din analiza Raportul de inspectie fiscala nr....ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ... si ... se constata ca organele de inspectie fiscala au estimat productia de porumb, mustar, grau, orz si floarea soarelui la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ...(pe zone) 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.

Avand in vedere cele artate mai sus organul de solutionare a cauzei va face aplicarea prevederilor art. 216, alin. (3) si (3)¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, astfel:

(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.

(3¹) 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 Decizia de impunere nr. ... pentru suma de ..lei reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente si Deciza de impunere nr.... pentru suma de lei TVA si accesorii aferente stabilite ca urmare a estimarii producției agricole de porumb, mustar, grau, orz si floarea soarelui, urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa decat cea 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 petentului din contestatia formulata.

Totodata se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin HG nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 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”.

11.7. “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”.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 67,art.94, art.105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 si art. 216, (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata si ale cu pct. 11.5 pct. 11.6, pct. 11.7 din Ordinul nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala si pct. 102.5 din HG nr. 1050/2004 se

D E C I D E:

Art.1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. cu privire la suma de ... lei reprezentand:

TVA ... lei

Majorari de intarziere ... lei

si a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... cu privire la suma de... lei reprezentand:

Impozit pe venit ...lei

Majorari de intarziere .. lei

Penalitati pentru intarziere ...lei

urmand ca organele de inspectie fiscala, prin alte persoane decat cele care au întocmit deciziile de impunere contestate, sa efectueze o noua verificare a tuturor documentelor, pentru aceeași perioada și același tip de impozit tinand cont de considerentele deciziei de solutionare.

Art.2. Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,

.....