



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul de Soluționare a Contestațiilor 1



Str. Gh. Lazăr, nr.9 B
300081, Timișoara
Tel: +0256 499 334
Fax: +0256 499 335
E-mail: info.adm@dgfptm.ro
Nr. înreg. ANSPDCP : 20012

DECIZIE nr.
privind propunerile de soluționare a contestației depuse de
....., înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.
TM_DGR

Serviciul soluționare contestații 1 din cadrul DGRFP Timișoara a fost sesizat de AJFP – Serviciul inspecție fiscală persoane fizice 1, cu privire la:

- contestația formulată de, depusă la Administrația pentru AJFP în data de și înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TM_DGR
 - contestația formulată de, depusă la Administrația pentru AJFP în data de și înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TM_DGR
-, CIF RO,
CNP, are domiciliul fiscal în jud.,
loc. nr., și este reprezentată de
avocat, prin împuternicirile avocațiale
nr. și nr., aflate în original la dosar .

Contestația înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr. TM_DGR s-a formulat împotriva măsurilor înscrise în următoarele acte fiscale:

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.;
- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.;
- Raportul de inspecție fiscală nr.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. s-a stabilit TVA în suma de lei.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile

sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.:

- impozit pe venit = lei;
- impozit pe venit = lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate
= lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate
= lei.

In raport de data comunicarii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr., respectiv conform adresei din data de prin care petenta confirma primirea actului administrativ atacat, anexata in copie la dosarul cauzei, contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, fiind inregistrata la AJFP in data de, astfel cum rezulta din stampila AJFP, aplicata pe originalul contestatiei, aflat la dosarul cauzei.

Contestatia inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM DGR s-a formulat impotriva masurilor inscrise in actul de indreptare a erorii materiale la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin Actul de indreptare a erorii materiale nr. la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. s-a stabilit TVA in suma de lei.

In drept, pct. 9.5-9.6 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, prevad urmatoarele:

„ 9.5. In situatiile in care organele competente au de solutionat doua sau mai multe contestatii, formulate de aceeaasi persoana fizica sau juridica impotriva unor titluri de creanta fiscala, ori alte acte administrative fiscale incheiate de aceleasi organe fiscale sau alte organe fiscale vizand aceeaasi categorie de obligatii fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, daca prin aceasta se asigura o mai buna administrare si

valorificare a probelor in rezolvarea cauzei.

9.6. Prin conexarea dosarelor nu se poate stabili o alta competenta de solutionare decat cea care rezulta din contestarea fiecarui act administrativ fiscal luat individual.”

Avand in vedere caci contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si contestatia formulata impotriva actului de indreptare a erorii materiale la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. vizeaza aceiasi categorie de obligatie fiscala si sub aspectul cuantumului se influenteaza reciproc, pentru o mai buna administrare si verificare a probelor administrate in rezolvarea cauzei, in temeiul pct. 9.5-9.6 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se va proceda la conexarea dosarelor, cu consecinta emiterii unei singure decizii de solutionare a acestora.

Contestatia formulata impotriva actului de indreptare a erorii materiale la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., emis in data de a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, fiind inregistrata la AJFP in data de, astfel cum rezulta din stampila AJFP, aplicata pe originalul contestatiei, aflat la dosarul cauzei.

Din analiza dosarului contestatiilor conexe, se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 268 si art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, titlul VIII, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele de control sau impunere intocmite de organele Ministerului Finantelor Publice; DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii 1 este competenta sa solutioneze contestatia.

I. Prin contestatiile formulate, petenta solicita urmatoarele:

- Anularea in parte, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. emisa de catre ANAF - Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr.;

- Anularea in parte, ca netemeinica si nelegala, a Deciziei de Impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. emisa de catre ANAF - Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 in baza Raportului de inspectie fiscala nr.;

- Anularea in parte a Raportului de inspectie fiscala nr. emis de catre ANAF- Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1;

- Anularea TVA colectata suplimentar in suma de lei, rezultata din estimarea unei productii suplimentare ca urmare a compararii productiei realizate de II cu productiile medii comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteană pentru localitatea, si, pe cale de consecinta, constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare constand in TVA aferenta acestui surplus de productie estimate (conform Anexei nr. 1);

- Admiterea la deductibilitate a TVA aferenta achizitiilor de combustibil prezentat in anexa nr. 10 la Raportul de inspectie fiscala nr., in suma de lei deoarece acesta reprezinta consum in scopul obtinerii de venituri;

- Anularea in parte a impozitului pe venit suplimentar pentru activitatea anului cu suma de lei ca urmare a unor erori de interpretare si a estimarii unei productii suplimentare calculate in baza productiilor medii comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteană pentru localitatea (conform Anexei nr. 2);

- Anularea in parte a impozitului pe venit suplimentar pentru activitatea anului cu suma de lei ca urmare a unor erori de interpretare si a estimarii unei productii suplimentare calculate in baza productiilor medii comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteană pentru localitatea (conf Anexei nr. 3);

- Anularea in parte contributiei pentru asigurari de sanatate pentru anii si 2013 cu suma de lei ca urmare a diminuarii bazei de impozitare prin eliminarea surplusului de venit net rezultat ca urmare a estimarii efectuate de inspectorii fiscali.

Constatarile echipei de inspectie fiscale

In fapt, in perioada petenta a fost supusa unei inspectii fiscale privind verificarea TVA pentru perioada, impozitului pe venit pentru perioada, a contributiilor pentru asigurari sociale de

sanatate pentru perioada si impozitul pe salarii si a contributiilor aferente salariilor pentru perioada

La data de Intreprinderii Individuale i-a fost comunicata Decizia de impunere nr. 4860/30.06.2016 emisa de ANAF-Directia Regionala a Finantelor Publice Timisoara -Administratia Judeteana a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare astfel:

- a) Impozit pe venit aferent anului
- lei;
- b) Impozit pe venit aferent anului
- lei;
- c) CASS aferenta anului -
lei;
- d) CASS aferenta anului 2013 - lei;
- a) Anularea sumei negative din fisa de evidenta pe platitor de 41.619 si stabilirea unei TVA de plata de lei.

Motivele de nelegalitate a actelor administrative fiscale

TVA colectata suplimentar in suma de lei ca urmare a cresterii bazei impozabile prin estimarea unei productii suplimentare

Apreciaza ca textele de lege invocate de catre organele de inspectie fiscala sunt gresit intelese si interpretate cu rea-credinta, conducand in final la concluzii aberante.

Potrivit Codului de procedura fiscala, stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se poate efectua doar in conditiile stabilite prin art. 106 din Legea nr. 207/2015, conform carora:

„(1) Organul fiscal stabileste baza de impozitare si creanta fiscala aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impozitare, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de cate ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectueaza in situatii cum ar fi:

- a) in situatia prevazuta la art. 107 alin. (1) - (4);
- b) in situatia in care organul fiscal nu poate determina situatia fiscala corecta si constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum si in situatia in care acestea nu exista ori nu sunt puse la dispozitia organelor fiscale.

(3) in situatiile in care, potrivit legii, organul fiscal este indreptatit sa stabileasca prin estimare bazele de impozitare, acesta identifica acele elemente care sunt

cele mai apropiate situatii de fapt fiscale. Organul fiscal are obligatia mentionarii in actul de impunere a motivelor de fapt si a temeiului de drept care au determinat folosirea estimarii, precum si a criteriilor de estimare.

(4) in cazul creantelor fiscale administrate de organul fiscal central si in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al presedintelui ANAF".

Prin raportul de inspectie fiscala se constata ca: „Pentru cerealele livrate, II emite facturi catre beneficiar, cel tarziu pana in cea de a 15-a zi a lunii urmatoare in care ia nastere faptul generator...” (pag. 16 din raportul de inspectie fiscala), pentru ca mai apoi sa constate (pag 17) „Contribuabilul nu a prezentat documente prin care sa justifice in mod obiectiv productiile obtinute sub productia medie la hectar comunicata de catre Directia pentru Agricultura Judeteană”. De asemenea, la pagina 17 organul de inspectie fiscala retine ca au fost „identificate si alte elemente din care rezulta ca evidenta contabila este incompleta”, fara a mentiona care sunt elementele suplimentare care au format opinia echipei de inspectie fiscala in legatura cu aceste eventuale lipsuri din contabilitate.

Potrivit raportului de inspectie fiscala, se constata ca „se impune deperminarea prin estimare a productiei obtinute” motivand acest lucru astfel „Din compararea productiilor realizate de contribuabil si productiile medii realizate de operatori economici care desfasoara activitati similare pe raza localitatii, organul de control a constatat ca productiile realizate de II sunt inferioare productiilor medii la culturile de porumb si floarea soarelui” (raportul de inspectie fiscala pag. 17).

In baza concluziei de mai sus, organul fiscal a procedat la stabilirea unor productii pe care petenta era obligata sa le realizeze, prin comparare cu media la nivelul judetului (si nu la nivelul localitatii asa cum se mentioneaza in raportul de inspectie fiscala) stabilind urmatoarele obligatii:

Rationamentul organului fiscal este eronat si de rea-credinta deoarece nu exista circumstantele prevazute de art. 106 din Legea nr. 207/2015 pentru a permite un asemenea rationament. Asa cum a aratat mai sus, organul fiscal aduce in discutie si argumente suplimentare din care ar rezulta ca, contabilitatea este incompleta, astfel caci concluzia acestora este imprevizibila si incalca principiul bunei-credinte a organului constatator, prevazut de codul de procedura fiscala. Buna credinta a organului fiscal presupune atat respectarea riguroasa a drepturilor contribuabililor in fiecare procedura aflata in derulare, cat si exercitarea dreptului sau de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, eliminandu-se arbitrariul sau discriminariile de orice narura.

Organul de inspectie fiscala nu a adoptat solutia admisa de lege, evaluand incorect starea de fapt fiscala a societatii, si-a intemeiat solutia pe constatari incomplete care nu au vizat toate imprejurarile edificatoare in cauza, neexaminand in mod obiectiv starea de fapt.

In acest sens, organul fiscal a analizat jurnale de vanzari si cumparari, contracte de arenda, a stabilit faptul ca bunurile vandute au fost ridicate direct din camp de cumparatori, intocmindu-se avize de insotire a marfii, facturile sunt emise in termen de 15 zile de la livrare, livrarile sunt consemnate in facturi fiscale, singurul argument in sprijinul pozitiei acestora fiind dat productia redusa.

Organul fiscal considera ca petenta ar fi trebuit sa aduca dovezi in sprijinul culturilor obtinute, fara a avea in vedere ca in conditiile in care livrarile sunt consemnate in facturi si nu exista indiciu care sa demonstreze ca nu s-au inregistrat prezumtive vanzari, sarcina probei era in sarcina acestora. Deoarece din raportul de inspectie fiscala nu rezulta probe care sa dovedeasca faptul ca productia nu a fost inregistrata in totalitate sau ca livrarile s-au facut fara documente legale sau fara a fi inregistrate in evidenta fiscala, considera ca nu se impune determinarea prin estimare a productiei realizate, aceasta fiind cea reflectata in facturile de vanzare.

Conform art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 „Inspectia fiscala reprezinta activitatea ce are ca obiect verificarea legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor in legatura cu stabilirea obligatiilor fiscale de catre contribuabil/platitor, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impozitare si a situatiilor de fapt aferente, stabilirea diferentelor de obligatii fiscale principale”.

Mai departe, conform art. 113 alin. (2) lit. d) si i) din Legea nr. 207/2015, „organul de inspectie fiscala procedeaza la: [...] verificarea, constatarea si investigarea fiscala a actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului/platitorului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea

indeplinirii obligatiilor prevazute de legislatia fiscala si contabila" si la „stabilirea corecta a bazei de impunere, a diferentelor datorate in plus sau in minus, dupa caz, fata de obligatia fiscala principala declarata de catre contribuabil/platitor si/sau stabilita, dupa caz, de organul fiscal".

De asemenea, conform art. 7 alin. (2) din Codul de procedura fiscala „organul fiscal are obligatia sa examineze starea de fapt in mod obiectiv si in limitele stabilite de lege", iar conform alin. (3) acesta „este indreptatit sa examineze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului/platitorului. In analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia in considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz in parte".

Prin urmare, organul fiscal are un rol activ in cadrul inspectiei fiscale, urmand a analiza si a obtine dovezi inclusiv in sprijinul contribuabilului, cu scopul de a stabili situatia fiscala obiectiva a contribuabilului. Or, stabilirea unor obligatii suplimentare in virtutea unui singur document si presupunerea automata ca contribuabilul incearca sa ascunda masa impozabila incalca obligatiile organelor de inspectie fiscala si stabileste in mod nejustificat o culpa nedovedita in sarcina contribuabilului.

In ceea ce priveste activitatea de estimare a bazei de impunere, in speta sunt aplicabile prevederile art. 106 si urmatoarele din codul de procedura fiscala, posibilitatea estimarii fiind prevazuta in urmatoarele cazuri:

- a) in situatia nedepunerii declaratiei de impunere - situatia prevazuta la art. 107 alin. (1) — (4) si,
- b) in situatia in care organul fiscal nu poate determina situatia fiscala corecta si constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum si in situatia in care acestea nu exista ori nu au fost puse la dispozitia organelor fiscale.

Asadar, estimarea bazelor de impunere se poate face doar in cele doua situatii aratate mai sus. Situatia prevazuta la punctul a) este exclusa deoarece declaratiile fiscale exista si au fost depuse, in timp ce situatia expusa la punctul b) nu este aplicabila deoarece niciunde din cuprinsul raportului de inspectie fiscala si din dovezile atasate acestuia nu rezulta ca documentele si informatiile ar fi incorecte sau incomplete, mai exact nu exista dovezi ca petenta ar fi realizat o alta productie decat cea identificata in documentele contabile. De altfel, organul fiscal se opreste la productia medie realizata in judetul (neobservand diferenta semnificativa intre bonitatea terenurilor in cadrul judetului) si mentioneaza ca exista si alte indicii, dar nu stabileste care sunt acestea. Prin urmare, apare complet nejustificata masura organelor de inspectie fiscala de a proceda la estimarea bazei de impunere, conditiile pentru aceasta activitate nefiind indeplinite.

In ceea ce priveste modalitatea de estimare a bazei impozabile, alin. (3) al art. 106 din Codul de procedura fiscala stabileste ca „in situatiile in care, potrivit legii, organul fiscal este indreptatit sa stabileasca prin estimare bazele de impozitare, acesta identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatii de fapt fiscale. Organul fiscal are obligatia mentionarii in actul de impunere a motivelor de fapt si a temeiului de drept care au determinat folosirea estimarii, precum si a criteriilor de estimare”.

Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 3389/..... stabileste reguli suplimentare in ceea ce priveste modalitatea de estimare a bazei impozabile. Astfel, „stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectueaza de organele de inspectie fiscala in situatii cum ar fi:

- documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele si informatiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatii de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.

(4) Valoarea estimata a bazei de impunere va fi utilizata pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contributiilor, precum si a eventualelor diferente ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului”.

Rezulta din cele de mai sus, ca pentru a estima baza impozabila este necesar ca organele fiscale sa se raporteze la o situatie cat mai apropiata de cea a contribuabilului, baza impozabila fiind stabila prin estimarea atat a veniturilor si a cheltuielilor aferente acestora. Analizand raportul de inspectie fiscala, se observa ca organul fiscal a procedat la estimarea veniturilor, fara a lua in considerare cheltuielile necesare pentru a obtine o asemenea productie, aspect care contravine prevederilor anterior mentionate.

De asemenea, in estimarea veniturilor, organele de inspectie fiscala nu au avut in vedere ca nivelul productiei realizate de un agent economic se supune influentei urmatoarelor factori:

1. influenta factorilor obiectivi cum ar fi: calitatea solului, influenta factorilor climaterici, pozitionarea in teren a suprafetelor analizate, etc.;
2. influenta factorilor subiectivi: priceperea in aplicarea tehnologiilor, volumul cheltuielilor angajate, etc.

In ceea ce priveste factorii obiectivi, este cunoscut faptul ca terenul din are o productivitate sub medie, fiind incadrat in clasa 4 de bonitate, asa cum rezulta din documentul anexat. Conform art. 4 din Ordinul

nr. 26/1994, clasa 4 de bonitate (21-..... de puncte) contine - terenuri cu soluri slab fertile, frecvent scheletice sau cu roca dura, la adancime mica, cu textura variata (grosiera pana la fina), puternic afectate de fenomene de degradare (saraturare, acidifiere, eroziune, alunecari active, exces de umiditate etc.) in conditii climaterice putin favorabile pentru culturi agricole".

Conform anexei la Ordinul 26/1994 echivalentul in produse a punctului de bonitate se calculeaza utilizand urmatoarele valori:

Rezulta ca organul fiscal ar fi trebuit sa ia in considerare urmatoarele valori minime si medii la compararea productie obtinute de petenta:

- grau kg/punct:
 - productie minima - x=..... kg/ha;
 - productie medie – x= kg/ha;
- porumb kg/punct:
 - productie minima – = kg/ha;
 - productie medie –= kg/ha;
- floarea soarelui 16 kg/punct:
 - productie minima –= kg/ha;
 - productie medie – = kg/ha.

Luand in considerare valorile de mai sus, rezulta ca in anul petenta a realizat o productie de porumb de kg/ha in timp ce minimul aferent clasei de bonitate a fost de kg/ha, iar valoarea medie de kg/ha, deci peste media prevazuta a clasei de bonitate.

In ceea ce priveste anul, petenta a realizat o productie de floarea soarelui de kg/ha, in timp ce minimul si media clasei de bonitate sunt de kg/ha, respectiv kg/ha, deci din nou peste media prevazuta de clasa de bonitate.

In anul 2013, productia de grau s-a ridicat la kg/ha, in timp ce minimul si media clasei de bonitate sunt de kg/ha, respective kg/ha, deci peste media clasei de bonitate. In ceea ce priveste productia de porumb, petenta a realizat o productie de kg/ha, in timp ce minimul si media clasei de bonitate sunt de kg/ha, respectiv kg/ha, deci peste media clasei de bonitate.

In anul 2014, petenta a realizat o productie de floarea soarelui de kg/ha, in timp ce minimul si media clasei de bonitate sunt de kg/ha, respectiv kg/ha, deci din nou peste media prevazuta de clasa de bonitate.

Calculul de mai sus trebuie ajustat inclusiv cu valoarea cheltuielilor, dar chiar si fara aceasta ajustare se observa ca productie este in concordanta cu clasa de bonitate a terenului cultivat.

La inceputul anului 2016, petenta a realizat o serie de analize de sol, cu scopul de a determina necesitatile acestuia. Analizand documentul anexat se observa faptul ca si dupa 5 ani (timp in care terenul a fost lucrat) solul nu a putut fi adus la capacitatea optima, deci cu atat mai putin acesta avea caracteristicile necesare in anii-2014 (aceasta in conditiile in care anterior incheierii contractelor de arenda, aceste terenuri nu fusesera lucrate o perioada indelungata). In acest sens, asa cum rezulta din raspunsul Primariei, majoritatea terenurile pe care s-a inregistrat productie redusa nu mai fusesera lucrate din anul 2006. Ca atare, nu se poate pune semnul egalitatii din punct de vedere al productivitatii intre un teren care nu a fost lucrat pe o perioada mai mare de 5 ani si un teren cultivat anual, fiind firesc ca in prima parte a activitatii sa se inregistreze productii mai scazute.

Ca atare, considera ca valorile luate in considerare de organul de inspectie fiscala nu reflecta potentialul terenului in Sanmihaiul Roman, astfel ca, comparatia cu productia inregistrata la intreg nivelul judetului nu este numai neavenita, ci reflecta reaua-credinta a organelor de inspectie fiscala (de altfel aceasta rea credinta poate fi observata la estimarea din anul 2014 cand acestea aleg valoarea medie inregistrata la nivelul judetului, mai mare, desi exista si o valoare pentru Sanmihaiul Roman).

Daca factorii obiectivi se presupune ca pot actiona aproximativ in mod egal la toti operatorii din zona, factorii subiectivi influenteaza in mod determinant. Nivelul costurilor angajate influenteaza semnificativ volumul productiei realizate. Se observa ca, contrar prevederilor art. 1 din Ordinul 26/1994, organul de inspectie fiscala nu a realizat o analiza a cheltuielilor inregistrate pentru a obtine unitatea de productie si nici nu a avut aceste date in legatura cu valoarea medie de comparare. Acest aspect este important deoarece productiile mari presupun angajarea unor costuri mai mari, astfel ca din nou o estimare strict a elementelor de venit nu este relevanta.

Organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea productiei intreprinderii individuale folosind metoda „produsului/serviciului si a volumului”. Aplicarea acestei metode s-a facut in mod eronat prin compararea productiei medii realizate cu productiile medii comunicate de institutiile abilitate.

Metoda produsului/serviciului si a volumului porneste de la determinarea costului de productie sau achizitie a unei unitati de produs. Se identifica costurile unitare pentru un produs sau serviciu. Prin impartirea costurilor totale angajate la costul unitar se determina numarul de unitati de produs/serviciu. Acestea se compara cu numarul de unitati declarate la vanzare.

Organele de inspectie fiscala au identificat doar productia medie obtinuta, fara a corela acesta cu costurile angajate. Acest indicator a fost obtinut dintr-o singura sursa, fara a indica vreun agent economic sau a prezenta documente in acest sens, singurul document avut in vedere fiind adresa Directiei pentru Agricultura Judeteană

Potrivit prevederilor art. 1 alin. (2) din Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 3389/..... privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere se precizeaza:

„Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale”

In speta, organul de inspectie fiscala a procedat la estimare utilizand o singura proba, respectiv adresa Directiei pentru Agricultura Judeteană, desi in raportul de inspectie fiscala se face mentiunea ca a comparat productiile realizate de contribuabil si productiile medii realizate de operatori economici care desfasoara activitati pe raza localitatii, fara a identifica astfel de agenti economici pentru a proceda la comparare.

Avand in vedere ca organul fiscal a omis sa analizeze categoria de bonitate, costurile angajate, bazandu-se pe un singur document, au fost incalcate prevederile art. 6 din Codul de procedura fiscala conform caruia „organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia intemeiata pe prevederile legale, precum si pe constatarile complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza raportat la momentul luarii unei decizii. [...] (2) Organul fiscal isi exercita dreptul de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, asigurand o proportie justa intre scopul urmarit si mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia”.

Pe de alta parte, organul de inspectie fiscala nu a respectat prevederile referitoare la identificarea celor mai apropiate situatii de fapt fiscale. Petenta este o intreprinderi individuala asa cum este reglementata de OUG nr. 44/2008. Prin urmare, organul de control fiscal ar fi trebuit sa aibe in vedere prevederile vizand impunerea persoanelor fizice privind veniturile din activitati agricole (normele de venit).

Conform normei de venit pentru anul 2014, la nivelul judetului, pentru suprafete mai mari de 2ha, norma de venit/ha aferenta platelor oleaginoase este de lei/ha. Astfel, norma de venit aferenta suprafetei de floarea soarelui cultivata este

de*.....=..... lei, in timp ce valoarea productie obtinuta de petenta a fost de= lei, deci superioara normei de venit.

Pentru anul 2013, norma de venit a fost stabilita la suma de lei. Rezulta ca pentru suprafata de teren de 48,18 ha cultivata cu grau norma de venit a fost de lei, in timp ce petenta a obtinut o productie in valoare de lei. In ceea ce priveste suprafata de porumb de lei, norma de venit este de lei, in timp ce productia obtinuta valoreaza lei.

Din cele de mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala au procedat la o aplicare gresita a prevederilor in materie, neidentificand situatia mai aproape de situatia petentei.

Deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor de combustibil prezentat in anexa nr. 10 la Raportul de inspectie fiscala nr., in suma de lei

Organul de inspectie fiscala a considerat achizitiile de combustibil prezentate in anexa 10 la raportul de inspectie fiscala ca fiind achizitii nedestinate realizarii de venituri impozabile, justificand aceasta constatare astfel:

„Din verificarea documentelor, respectiv a celor 70 bonuri fiscale, organul de control a constatat ca acestea nu puteau fi efectuate de contribuabil avand in vedere frecventa achizitiilor de combustibil pe zi, ora acestor achizitii in fiecare zi...”

Neindicand niciun temei legal care reglementeaza frecventa admisibila a achizitiilor, si intervalul orar in care este permisa efectuarea achizitiilor, considera ca este o simpla afirmatie care nu tine loc de temei legal care sa excluda aceste cheltuieli din categoria celor deductibile fiscal. Din raportul de inspectie fiscala nu rezulta niciun fel de analiza care sa evidentieze consumul de motorina, element strict necesar realizarii lucrarilor agricole. Se cunoaste faptul ca pentru infiintarea unui hectar de cereale este necesar un consum minim de litri de motorina, consum pentru care se acorda subventie de catre institutiile abilitate. Deoarece organele de inspectie fiscala nu pot face dovada efectuarii acestei analize, nu sunt indreptatite sa faca afirmatii de genul: „Contribuabilul inregistrand aceste documente in evidenta contabila in scopul diminuarii bazei impozabile”.

In plus, organele de inspectie fiscala nu au cerut si nici nu au avut in vedere modalitatile in care se poate efectua aprovizionarea cu combustibil, niciunde neexistand obligatia de a alimenta direct utilajul. De altfel, petenta fiind la inceputul activitatii si nedispunand de resurse financiare insemnate, a realizat alimentarea echipamentelor agricole prin achizitia de carburant in canistre si bidoane.

Bonurile fiscale sunt documente care indeplinesc, conform Codului fiscal, calitatea de documente justificative, in baza carora este permisa deducerea TVA si recunoasterea de cheltuieli deductibile.

In concluzie cheltuiala in suma de lei reprezinta cheltuiala deductibila fiscal, iar suma de lei reprezinta TVA deductibila.

Cu privire la anulara in parte a impozitului pe venit datorat pentru activitatea anului cu suma de lei

Analizand modul in care organele de inspectie fiscala au determinat venitul net impozabil pentru activitatea anului, prin care au stabilit un impozit suplimentar in suma de lei, considera ca suma de lei (asa cum a calculat-o in anexa nr. 2 la contestatie) nu are justificare legala din urmatoarele motive:

1. veniturile impozabile au fost supraevaluate cu suma de lei ca urmare a estimarii unei productii suplimentare de kg porumb. Motivul pentru care a contestat aceasta suma l-a justificat la punctul anterior.

2. In calculatia prezentata in Decizia de impunere nr, la determinarea venitului net s-a procedat astfel: din total incasari a fost scazuta valoarea subventiilor incasate in suma de lei, iar cheltuielile aferente veniturilor impozabile au fost diminuate cu suma de lei reprezentand cheltuieli suportate din subventii (considerate nedeductibile). Nu este clar cum din lei se poate cheltui suma de lei. Din punctul sau de vedere, suma care se scade din venituri trebuie sa fie egala cu cea care se scade din cheltuieli. Procedand astfel, venitul net a fost supraevaluat cu suma de lei (..... -

In calculatia acceptata de petenta, nu a influentat nici veniturile si nici cheltuielile cu subventiile incasate, rezultand un venit net impozabil de lei, fata de lei determinat de inspectorii fiscali.

3. Suma de lei prezentata in Anexa 10 la raportul de inspectie fiscala a fost considerata ca si cheltuiala nedeductibila de catre inspectorii fiscali. Motivul pentru a contestat aceasta abordare a fost explicat la punctul anterior.

Cu privire la anulara in parte a impozitului pe venit suplimentar pentru activitatea anului cu suma de lei

Analizand modul in care organele de inspectie fiscala au determinat venitul net impozabil pentru activitatea anului, prin care au stabilit un impozit suplimentar in suma de lei, considera ca suma de lei (asa cum a calculat-o in anexa nr. 3 la contestatie) nu are justificare legala din urmatoarele motive:

1. veniturile impozabile au fost supraevaluate cu suma de lei ca urmare a estimarii unei productii suplimentare de kg floarea soarelui.

Motivul pentru care a contestat aceasta suma l-a justificat la punctul anterior.

2. in calculatia prezentata in Decizia de impunere nr., la determinarea venitului net s-a procedat astfel: din total incasari a fost scazuta valoarea subventiilor incasate in suma de lei, iar cheltuielile aferente veniturilor impozabile au fost diminuate cu suma de lei reprezentand cheltuieli suportate din subventii (considerate nedeductibile). Nu este clar si nici nu a fost prezentat modul in care din suma de lei se poate cheltui o suma cu 20% mai mare. Suma care se scade din venituri trebuie sa fie egala cu cea care se scade din cheltuieli.

Procedand astfel, venitul net a fost supraevaluat cu suma de lei (.....-.....).

In calculatia acceptata de petenta, nu a influentat nici veniturile si nici cheltuielile cu subventiile incasate, rezultand un venit net impozabil de lei, fata de 261.894 lei determinat de inspectorii fiscali

Cu privire la anulara in parte contributiei pentru asigurari de sanatate pentru anii si 2013 cu suma de lei

Ca urmare a diminuarii venitului net impozabil pentru activitatea anilor si, contributia la asigurari sociale de sanatate se diminueaza corespunzator asa cum a prezentat in anexa 4 la contestatie.

In consecinta, Codul de procedura fiscala stabileste dreptul organului fiscal de a aprecia relevanta (implicatiile) starii de fapt fiscale. Acest drept de apreciere trebuie exercitat in anumite limite si in anumite conditii. Astfel, dreptul de apreciere se exercita de organele fiscale in limita atributiilor si competentelor; se exercita asupra situatiei de fapt fiscale; dreptul de apreciere se intemeiaza pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza; dreptul de apreciere se exercita doar in materie fiscala.

De asemenea, Codul de procedura fiscala prevede ca buna-credinta trebuie respectata atat de contribuabil cat si de organele fiscale. Astfel, buna-credinta a organului fiscal presupune atat respectarea riguroasa a drepturilor contribuabilului in fiecare procedura aflata in derulare, cat si exercitarea dreptului sau de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, eliminandu-se arbitrariul sau discriminariile de orice natura.

Organul fiscal nu a adoptat solutia admisa de lege, evaluand incorect starea de fapt fiscala a intreprinderii pe care a administrat-o, si si-a intemeiat solutia pe constatari incomplete care nu au vizat toate imprejurarile edificatoare in cauza, neexaminand in mod obiectiv starea de fapt.

Urmare tuturor argumentelor prezentate mai sus, solicita anulara in parte a Deciziei si sa constate ca nedatorate urmatoarele obligatii stabilite suplimentar:

- lei reprezentand TVA colectata suplimentar;
- lei reprezentand TVA neadmisa la deductibilitate;
- lei reprezentand impozit pe venit suplimentar pentru anul
- lei reprezentand impozit pe venit suplimentar pentru anul
- lei reprezentand CASS stabilit suplimentar pentru anii si

De asemenea, solicita rambursarea taxei pe valoare adaugata care rezulta din recalculările mentionate in contestatie, compensarea obligatiilor stabilite suplimentar si necontestate, precum si rambursarea sumei de 3.644 lei ca diferenta intre sumele stabilite suplimentar la plata si sumele contestate prin (.....-71.748).

In contestatia inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM_DGR, petenta solicita rezolvarea contestatiei depusa la Administratia pentru AJFP in data de si inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM_DGR impreuna cu contestatia depusa la AJFP in data de si inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM_DGR

De asemenea, petenta precizeaza ca suma de 57.130 lei reprezentand TVA stabilita suplimentar nu rezulta de niciunde din cuprinsul actului de indreptare. In acest sens, la pagina 2 a actului de indreptare se precizeaza aceasta suma, dar in urmatoarele pagini ale documentului aceasta suma nu poate fi regasita, ci suma de 52.289 lei, aceiasi suma din decizia de impunere anterioara.

II. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la

persoane fizice nr. s-a stabilit TVA suplimentara in suma de lei.

Cu Adresa nr., inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TMR_DGR, AJFP – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 a transmis actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care precizeaza ca a indreptat erorile materiale in ceea ce priveste punctul „2.1.1. Taxa pe valoarea adaugata”, respectiv baza de impozitare stabilita suplimentar in suma de lei a fost corectata cu suma de lei, iar TVA stabilita suplimentar in suma de lei a fost corectata cu suma de lei.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de lei, reprezentand:

- impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul = lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul = lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar pentru anul = lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar pentru anul = lei.

Urmare verificarii efectuate asupra Intreprinderii Individuale, organele fiscale din cadrul AJFP – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr., in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., constatand urmatoarele:

II.1.Referitor la TVA

II.1.a. Referitor la TVA in suma de lei stabilita prin estimare

In perioada verificata,-.....,
..... I.I. (inregistrata in scopuri de TVA in perioada

.....) a livrat cereale (grau, porumb, orz, floarea soarelui) catre clienti persoane juridice, care au sediul activitatii in Romania, respectiv catre persoane fizice neinregistrate in scopuri de TVA.

Pentru cerealele livrate, I.I. a emis facturi catre beneficiari, cel tarziu pana in cea de-a 15 zi a lunii urmatoare celei in care ia nastere faptul generator al taxei asa cum prevede art. 155 alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare. Faptul generator in cazul livrarilor de cereale pentru care s-a aplicat taxare inversa, efectuate de catre contribuabila a intervenit la data livrarii acestora asa cum prevede art. 134¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, iar exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata a intervenit la data la care a avut loc faptul generator asa cum prevede art. 134² alin. (1) si art. 134 alin. (3) din Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, in care se precizeaza: „Exigibilitatea platii taxei reprezinta data la care o persoana are obligatia de a plati taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Aceasta data determina si momentul de la care se datoreaza majorari de intarziere pentru neplata taxei”.

Referitor la TVA colectata, se constata ca livrarile efectuate sunt consemnate in facturi fiscale, fiind aplicate masurile de simplificare prevazute la art. 160 alin. (2) lit. c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In sensul prevederilor art. 160 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, furnizorii bunurilor prevazute la alin. (2) au obligatia sa aplice masurile de simplificare, conditia obligatorie pentru aplicarea masurilor de simplificare fiind ca atat furnizorul, cat si beneficiarul, sa fie inregistrati in scopuri de TVA, conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Potrivit art. 160 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pe facturile emise pentru livrarile de bunuri prevazute la alin. (2) furnizorii nu vor inscrie taxa colectata aferenta. Conform prevederilor art. 160 alin. (5) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, masurile de simplificare se aplica numai pentru livrarile de bunuri/prestarile de servicii in interiorul tarii. In urma verificarii modului de incadrare in prevederile art. 160 alin. (1), (2) si (3), organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada verificata I.I. a aplicat in mod corespunzator masurile simplificate pentru livrarile de cereale conform prevederilor art. 160 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare. Pe perioada verificata, valoarea totala a livrarilor de cereale pentru care a aplicat taxarea inversa este in suma de 618.155 lei.

In luna octombrie, contribuabilul a livrat cereale catre persoane neinregistrate in scopuri de TVA in suma de lei,

consemnate in facturi fiscale pentru care colecteaza TVA in suma de lei.

Transportul cerealelor din camp a fost efectuat de catre beneficiari. Pentru transportul cerealelor s-a intocmit aviz de insotire a marfii.

Din compararea productiilor realizate de contribuabil cu productiile medii realizate de operatori economici care desfasoara activitati similare pe raza localitatii Sinmihaiu Roman, organul de control a constatat ca productiile realizate de I.I. sunt inferioare productiilor medii, la culturile de porumb si floarea soarelui in care au fost valorificate nominal prin emitere de factura, avand in vedere ca acesta a respectat tehnologia culturilor, a achizitionat samanta, ingrasaminte, pentru culturi, detine utilaje pentru realizarea lucrarilor agricole si a incasat inclusiv subventiile acordate de catre APIA.

Contribuabilul nu a prezentat documente prin care sa justifice in mod obiectiv productiile obtinute sub productia medie la hectar comunicata de catre Directia pentru Agricultura Judeteană si Institutul National de Statistica.

Pentru determinarea bazei impozabile la TVA, echipa de inspectie fiscala a constatat ca se impune utilizarea metodei de estimare a veniturilor pentru ha infiintata cu porumb in anul; pentru ha infiintate cu floarea soarelui de contribuabil in anul; pentru ha infiintate cu porumb in anul 2013 si pentru ha infiintate cu floarea soarelui in anul 2014 care sunt mult inferioare nivelului productiei medii in zonele unde persoana impozabila lucreaza terenuri agricole, respectiv Sinmihaiu Roman, comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteană si Institutul National de Statistica, fara ca aceste diferente sa poata fi justificate de contribuabil, costurile fiind angajate pentru realizarea productiilor.

Contribuabilul nu a prezentat documente prin care sa justifice in mod obiectiv productiile obtinute comparativ cu productia medie la hectar comunicata de catre Directia pentru Agricultura Judeteană si Institutul National de Statistica, fiind identificate si alte elemente din care rezulta ca evidenta contabila nu este completa.

Elemente identificate care au stat la baza selectarii metodei de estimare a bazei de impunere

1. Metoda aleasa de echipa de inspectie fiscala este metoda produsului/serviciului si a volumului, respectiv compararea productiei realizate cu productia medie comunicata de institutii abilitate, conform OMF 3389/03.11

2. Elemente identificate pentru estimare:

- productie medie comunicata de Directia pentru Agricultura Judeteană prin adresa nr. (anexa nr.

15 la raportul de inspectie fiscala);

- pret de vanzare practicat de contribuabil pentru tranzactiile efectuate in anii,, 2013, 2014 si 2015 catre alti agenti economici, conform art. 137 din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, aferenta livrarilor pentru care au fost intocmite facturi de vanzare.

3. Estimare baza de impunere pentru TVA si a TVA datorata/colectata pentru livrari efectuate dupa data de 01. 11.....:

Porumb

- productie medie la ha porumb = kg/ha;

- nr. hectare cultivate = ha;

- productie totala an = kg;

- productie livrata an cu documente = kg;

- productie nejustificata an = kg;

- baza de impozitare estimata an

- kg * lei/kg (pret mediu practicat de contribuabil - fara TVA) = lei;

Total baza de impunere estimata - lei;

TVA stabilita suplimentar = lei*24% = lei;

Floarea soarelui

- productie medie la ha floarea soarelui = kg/ha;

- nr. hectare cultivate = ha;

- productie totala an = kg;

- productie livrata an cu documente = kg;

- productie nejustificata an = kg;

- baza de impozitare estimata an

- kg * 2 lei/kg (pret mediu practicat de contribuabil - fara TVA) = lei;

Total baza de impunere estimata - lei;

TVA stabilita suplimentar = lei* 24% = lei.

Grau 2013:

- productie medie la ha grau = kg/ha nr. hectare cultivate = ha;

- productie totala an 2013 = kg;

- productie livrata an 2013 cu documente = kg;

- productie nejustificata an 2013 = kg;

- baza de impozitare estimata an 2013:

- kg * 0.63 lei/kg (pret mediu practicat de contribuabil -fara TVA) = lei;

Total baza de impunere estimata - lei;
TVA stabilita suplimentar = lei* 24% =
..... lei.

Porumb 2013:

- productie medie la ha Porumb - 4..... kg/ha nr. hectare
cultivate = ha;

- productie totala an 2013 = kg;

- productie livrata an 2013 cu documente = kg;

- productie nejustificata an 2013 = kg;

- baza de impozitare estimata an 2013:

- kg * lei/kg pret mediu practicat de
contribuabil - fara TVA) = lei;

- Total baza de impunere estimata - lei;

- TVA stabilita suplimentar = lei* 24% =
..... lei.

Floarea soarelui 2014:

- productie medie la ha floarea soarelui = kg/ha nr.
hectare cultivate = ha;

- productie totala an 2014 = kg;

- productie livrata an 2014 cu documente = kg;

- productie nejustificata an 2014 =
kg;

- baza de impozitare estimata an 2014:

- kg * lei/kg
(pret mediu practicat de contribuabil - fara TVA) = lei;

Total baza de impunere estimata - lei;

TVA stabilita suplimentar = lei* 24% =
..... lei.

Total baza de impunere estimata:

- baza de impozitare estimata pentru anul, porumb
= lei;

Total = lei;

- baza de impozitare estimata pentru anul floarea
soarelui = lei;

Total = lei

- baza de impozitare estimata pentru anul 2013:

- grau = lei;

- porumb = lei;

Total 2013 = lei;

- baza de impozitare estimata pentru anul 2014 floarea soarelui
= lei;

Total 2014 = lei;

Total baza de impozitare estimata = 218.292 lei
 Total TVA estimata suplimentar pentru anul -
 lei, din care porumb = lei;
 Total = lei.
 - Total TVA estimata suplimentar pentru anul
 = lei, din care floarea soarelui = lei;
 - Total = lei;
 - Total TVA estimata suplimentar pentru anul 2013=
 lei, din care:
 - grau = lei;
 - porumb = lei;
 Total 2013 = lei.
 Total TVA estimata suplimentar pentru anul 2014 =
 lei, din care floarea soarelui = lei.
 Total 2014 = lei.
 TOTAL TVA estimata = lei.

II.1.b. Referitor la TVA fara drept de deducere in suma de lei aferenta achizitiilor de combustibil realizate in anul

TVA dedusa nejustificat in suma de lei este prezentata in anexa nr. 3 la raportul de inspectie fiscala, aferenta bonurilor fiscale aferente achizitiilor de combustibil inregistrate in evidenta contabila in perioada-2014, considerate tranzactii care nu au un scop economic.

Din verificarea documentelor, respectiv a bonurilor fiscale, organul de control constata ca acestea nu puteau fi efectuate de contribuabil, avand in vedere frecventa achizitiilor de combustibil pe zi, ora acestor achizitii in fiecare zi, contribuabilul inregistrand aceste documente in evidenta contabila in scopul diminuarii bazei impozabile. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor cu achizitia de combustibil pentru transport auto in suma de lei, prezentate in anexa nr. 3, care nu au fost destinate realizarii operatiunilor impozabile contribuabilul a incalcat prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Frecventa deosebit de mare a achizitiilor de combustibil conform bonurilor fiscale eliberate si prezentate in anexele intocmite de echipa de inspectie fiscala reflecta faptul ca acestea sunt serii de tranzactii care nu pot fi utilizate in mod normal in cadrul unor practici si activitati economice specifice obiectului de activitate al contribuabilului verificat, fiind fara continut economic, scopul lor fiind de diminuarea nejustificata a bazei impozabile.

Tranzactiile artificiale sunt reglementate de art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

In conformitate cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, la stabilirea impozitelor si taxelor autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic.

II.2. Referitor la impozitul pe venit stabilit prin estimare

Referitor la anul

Pentru determinarea venitului brut, echipa de inspectie fiscala a constatat ca se impune utilizarea metodei de estimare a veniturilor pentru unele culturile infiintate de in perioada 01.01..... - 31.12....., intrucat aceasta a infiintat culturi, a angajat costuri, a prezentat facturile de achizitie a materialelor si materiilor prime precum ingrasaminte, erbicide, etc., iar cantitatile de porumb vandute pe baza facturilor sunt mult inferioare nivelului productiei medii realizate in localitatea Sinmihaiu Roman, comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteana prin adresa nr.

In urma analizei productiilor realizate si a veniturilor inregistrate din valorificarea acestor productii, organul de control a constatat ca in anul contribuabilul nu inregistreaza cantitativ si/sau valoric productia rezultata in urma cultivarii a ha porumb.

Organul de control a constatat ca evidenta contabila este incompleta, iar baza de impozitare reala nu se poate determina pe baza evidentei contabile, fiind necesara stabilirea prin estimare a bazei de impunere conform prevederilor art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si Ordinului ANAF nr. 3389/.....,

Sunt indeplinite conditiile pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevazute de art. 1 din Ordinul ANAF nr. 3389/....., respectiv documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte si incomplete fiind indeplinite si conditiile prevazute de art. 106 alin. (2) lit. b) a Legii nr. 207/2015.

In urma estimarii bazei de impozitare, organul de control a stabilit venituri suplimentare care reprezinta diferente de baza de impozitare pe anul S-a stabilit un venit suplimentar in suma de lei. Situatiia detaliata privind calculul diferentei este prezentata in Nota de fundamentare a estimarii cu nr.

Referitor la anul

Pentru determinarea venitului brut, echipa de inspectie fiscala a constatat ca se impune utilizarea metodei de estimare a veniturilor pentru unele culturi infiintate de in perioada 01.01..... - 31.12....., intrucat aceasta a infiintat culturi, a angajat costuri, a prezentat facturile de achizitie a materialelor si materiilor prime precum

ingrasaminte, erbicide, etc iar cantitatile de floarea soarelui vandute pe baza facturilor sunt mult inferioare nivelului productiei medii realizate in localitatea Sinmihaiu Roman, comunicate de Directia pentru Agricultura Judeteană prin adresa nr.

In urma analizei productiilor realizate si a veniturilor inregistrate din valorificarea acestor productii, organul de control a constatat ca in anul contribuabilul nu inregistreaza cantitativ si/sau valoric productia rezultata in urma cultivarii a ha floarea soarelui.

Organul de control a constatat ca evidenta contabila este incompleta, iar baza de impozitare reala nu se poate determina pe baza evidentei contabile, fiind necesara stabilirea prin estimare a bazei de impunere conform prevederilor art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala si Ordinului ANAF nr. 3389/.....

Sunt indeplinite conditiile pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevazute de art. 1 din Ordinul ANAF nr. 3389/....., respectiv documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte si incomplete fiind indeplinite si conditiile prevazute de art. 106 alin. (2) lit. b) a Legii nr. 207/2015.

In urma estimarii bazei de impozitare, organul de control a stabilit venituri suplimentare care reprezinta diferente de baza de impozitare pe anul S-a stabilit un venit suplimentar in suma de lei. Situatiia detaliata privind calculul diferentei este prezentata in Nota de fundamentare a estimarii cu nr.

In consecinta, organul de control a stabilit un venit brut conform prevederilor art. 48 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal in suma de lei.

II.3. Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate

Urmare verificarilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile nedeclarete, astfel ca baza impozabila aferenta contributiei sociale de sanatate datorata de persoana fizica aferenta activitatii economice desfasurate se modifica fata de contributia platita in baza declaratiei de venit anual depusa pentru anii, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este in suma de lei.

In baza prevederilor art. art. 296²⁵ alin. (2) si (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„(2) In cazul impunerii in sistem real, obligatiile anuale de plata a contributiei de asigurari sociale de sanatate se determina pe baza declaratiei privind venitul realizat, prin aplicarea cotei prevazute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b1) asupra bazelor de calcul prevazute la art. 296²² alin.(2) si (4) ...

(4) Stabilirea obligatiilor anuale de plata a contributiei de asigurari sociale de sanatate se realizeaza de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuala, pe baza careia regularizeaza sumele declarate cu titlu de plati anticipate."

Conform art. 296²¹ alin. (1) lit. g) si alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, calitatea de contribuabil la asigurari sociale de sanatate o au persoanele care realizeaza venituri din activitate agricole prevazute la art. 71 alin. (2) si (5).

„(2) Persoanele prevazute la alin. (1) datoreaza contributii sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai daca aceste venituri sunt impozabile potrivit titlului III."

Potrivit art. 296²² alin. (2) „Baza lunara de calcul al contributiei de asigurari sociale de sanatate datorate bugetului Fondului national unic de asigurari sociale de sanatate pentru persoanele prevazute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) este diferenta dintre totalul veniturilor incasate si cheltuielile efectuate in scopul realizarii acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentand contributii sociale (...), raportata la cele 12 luni ale anului si nu poate fi mai mica decat un salariu de baza minim brut pe tara, daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia."

Organul de control a constatat in urma verificarilor fiscale ca venitul impozabil stabilit pentru persoana fizica, conform Codului fiscal constituie baza de calcul pentru contributia la asigurarile sociale de sanatate, respectiv venitul net stabilit suplimentar de organul de control este in suma de lei.

Suma de lei constituie diferenta stabilita suplimentar de organul de control pentru anul in baza prevederilor art. 257 din Legea nr. 95/2006 si Ordinul 617/2007.

Suma de lei constituie diferenta stabilita suplimentar de organul de control pentru anul 2013 in baza prevederilor art. 257 din Legea 95/2006 si Ordinul 617/2007,

Termenele scadente sunt prevazute in anexa nr. 7 la Raportul de

III. Luand in considerare constatarile organelor fiscale, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.

In fapt, a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr.

Urmare verificarii efectuate asupra Intreprinderii Individuale, organele fiscale din cadrul AJFP – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr., in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

In drept, potrivit prevederilor art. 93 si art. 98 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 93

Sfera si actele de stabilire a creantelor fiscale

(1) *Stabilirea creantelor fiscale reprezinta activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare si a creantelor fiscale.*

(2) *Creantele fiscale se stabilesc astfel:*

a) *prin declaratie de impunere, in conditiile art. 95 alin. (4) si art. 102 alin. (2);*

b) *prin decizie de impunere emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.*

(3) *Dispozitiile alin. (2) sunt aplicabile si in cazurile in care creantele fiscale sunt scutite la plata conform reglementarilor legale, precum si in cazul unei rambursari de taxa pe valoarea adaugata.”*

„ART. 98

Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere

Sunt asimilate deciziilor de impunere si urmatoarele acte administrative fiscale:

a) *deciziile privind solutionarea cererilor de rambursare de taxa pe valoarea adaugata si deciziile privind solutionarea cererilor de restituiri de creante fiscale;* b) *deciziile referitoare la bazele de impozitare;*

c) *deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii;*

d) *deciziile privind nemodificarea bazei de impozitare.”*

Potrivit art. 269 alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 269

Forma si continutul contestatiei

(...) (2) *Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscrise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat.”*

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare, respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit art. 268 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 268

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”, in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal, nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

La pct. 5.4 din Ordinul 3741 din 2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

„5.4. *Raportul de inspectie fiscala/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, dupa caz, nu constituie titlu de creanta, acesta stand la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decat impreuna cu acesta. In situatia in care se contesta, totusi, doar raportul de inspectie fiscala/procesul-verbal organul de solutionare competent va solicita contestatarului, ca in termen de 5 zile sa precizeze daca intelege sa conteste si titlul de creanta, iar, in caz contrar, contestatia va fi respinsa ca inadmisibila.*”

Avand in vedere si prevederile art. 276 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

„ART. 276

Solutionarea contestatiei

(...)(6) Organul de solutionare competent se pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar, cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se mai procedeaza la analiza pe fond a cauzei.”, raportul de inspectie fiscala **nu constituie titlu de creanta** si nu creaza vreun raport obligational intre bugetul statului si contribuabil, motiv pentru care nu poate fi contestat pe cale administrativ-fiscala, urmand a se solutiona *contestatiile formulate impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., emise in baza Raportului de inspectie*

fiscala nr. si a actului de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

III.2. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si a actului de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. s-a stabilit TVA suplimentara in suma de lei.

Cu Adresa nr., inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TMR_DGR, AJFP – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 a transmis actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care precizeaza ca a indreptat erorile materiale in ceea ce priveste punctul „2.1.1. Taxa pe valoarea adaugata”, respectiv baza de impozitare stabilita suplimentar in suma de lei a fost corectata cu suma de lei, iar TVA stabilita suplimentar in **suma de lei a fost corectata cu suma de lei.**

Urmare verificarii efectuate asupra Intreprinderii Individuale, organele fiscale din cadrul AJFP – Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice 1 au intocmit Raportul de inspectie fiscala nr., in baza caruia au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., constatand urmatoarele:

„Capitolul 3.1.1. Analiza TVA deductibila”:

- petenta a **dedus nejustificat TVA in suma totala de lei** (pag. 13 din raportul de inspectie fiscala), compusa din:

- TVA nedeductibila, conform Anexei nr. 2 la raportul de inspectie

fiscala = lei;

- TVA nedeductibila, conform Anexei nr. 3 la raportul de inspectie fiscala = lei;

- TVA nedeductibila, conform Anexei nr. 4 la raportul de inspectie fiscala = lei;

„Fata de TVA dedusa in decontul de TVA in suma de lei, organul de control a constatat ca in jurnalele de cumparari contribuabilul a inregistrat TVA deductibila in suma de lei, mai mult cu lei.” (pagina 12 paragraful 1);

„TVA deductibila inscrisa in deconturile de TVA, in suma de lei, depusa de catre contribuabila este formata din: (...)”

„- suma de lei reprezentand TVA inscrisa in facturile de achizitie prezentate. Fata de decontul de TVA, organul de control a constatat ca persoana impozabila nu si-a exercitat dreptul de deducere prin decontul de TVA pentru achizitii a carui TVA este in suma de lei.(...)”

Organul de control constata ca achizitiile sunt destinate realizarii operatiunilor taxabile, contribuabilul indeplinind conditiile de deductibilitate prevazute de art. 45 alin. (2) lit. a) si de art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, avand astfel dreptul de deducere si a TVA in suma de lei. Modul de determinare a TVA deductibila fiscal este prezentata in anexa nr. 5.” (pagina 12);

Conform Anexei nr. 5 la raportul de inspectie fiscala, diferenta intre TVA deductibila inscrisa in jurnalul pentru cumparari si deconturile de TVA este in suma de -..... lei.

Analizand cele inscrise in raportul de inspectie fiscala si in anexele la raportul de inspectie fiscala, organul de solutionare a contestatiei constata **neconcordante intre sumele inscrise**, neputand stabili cu exactitate suma stabilita ca diferenta intre evidenta contabila si deconturile de TVA, respectiv care este TVA stabilita suplimentar urmare inspectiei fiscale in ceea ce priveste TVA deductibila.

In finalul capitolului „3.1.1. Analiza TVA deductibila”, organele de inspectie fiscala fac urmatoarele mentiuni:

„Recapitulatie TVA deductibila:

TVA deductibila conform deconturi TVA:
..... lei

TVA deductibila conform jurnalelor de cumparari:
..... lei

TVA deductibila conform documentelor primare:
..... lei

TVA constatata de echipa de inspectie fiscala:
..... lei

TVA nedeductibila fiscal constatata de echipa de inspectie fiscala:
..... lei

TVA deductibila rezultata in urma inspectiei fiscale:
..... lei”

„Capitolul 3.1.2. Analiza TVA deductibila”:

- TVA colectata suplimentar = lei (pag. 21 din raportul de inspectie fiscala), compusa din:

- TVA colectata suplimentar urmare estimarii =lei;

- TVA colectata suplimentar aferenta arendeii = lei;

- „suma de lei reprezinta TVA colectata in lunile ianuarie 2013, iunie 2013 si noiembrie 2013 pentru care au fost emise deconturi din oficiu (...)- „organul de control a constatat ca suma de lei TVA este inregistrata in jurnalul de vanzari dar nu este declarata in decontul de TVA si a stabilit diferenta de TVA colectata suplimentar in suma de lei.”

„Recapitulatie TVA colectata:

TVA colectata conform deconturi TVA + Decizii din oficiu
..... lei

TVA colectata stabilita de organul de inspectie fiscala lei

Diferenta in minus TVA colectata stabilita in urma inspectiei fiscale
-..... lei

TVA colectata suplimentar lei

din care :- TVA aferenta arendeii lei

- TVA aferenta livari fara documente estimata
..... lei.”

Analizand Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma de lei, si actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma de lei, organul de solutionare al contestatiei constata ca nu poate stabili rationamentul conform caruia s-a stabilit suma de lei, iar in ceea ce priveste suma de lei, constata ca aceasta reprezinta **doar TVA aferenta arendeii si TVA stabilita suplimentar prin estimare.**

In contestatia inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM_DGR, formulata impotriva masurilor inscrise in actul de indreptare a erorii materiale la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., petenta atrage atentia asupra faptului ca nu intelege cum s-a stabilit suma de lei, TVA inscrisa la rubrica „*Impozit, taxa, contributie stabilita suplimentar*”.

In drept, referitor la sustinerea petentei din contestatia inregistrata la DGRFP Timisoara sub nr. TM_DGR formulata impotriva masurilor inscrise in actul de indreptare a erorii materiale la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., sunt aplicabile urmatoarele prevederi legale din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„*ART. 46*

Continutul si motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite in scris, pe suport hartie sau in forma electronica.

2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hartie cuprinde urmatoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;*
- b) data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) datele de identificare a contribuabilului/platitorului si, daca este cazul, datele de identificare a persoanei imputernicite de contribuabil/platitor;*
- d) obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) motivele de fapt;*
- f) temeiul de drept;*
- g) numele si calitatea persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum si stampila organului fiscal emitent;*
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) mentiuni privind audierea contribuabilului/platitorului”*

„*ART. 97*

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa cuprinda, pe langa elementele prevazute la art. 46, si tipul creantei fiscale, baza de impozitare, precum si cuantumul acesteia, pentru fiecare perioada impozabila.”

„ART. 131

Rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale se consemneaza, in scris, intr-un raport de inspectie fiscala, in care se prezinta constatarile organului de inspectie fiscala din punctul de vedere faptic si legal si consecintele lor fiscale.

(2) Raportul de inspectie fiscala se intocmeste la finalizarea inspectiei fiscale si cuprinde toate constatarile in legatura cu perioadele si obligatiile fiscale verificate, precum si in legatura cu alte obligatii prevazute de legislatia fiscala si contabila ce au facut obiectul verificarii. In cazul in care contribuabilul/platitorul si-a exercitat dreptul prevazut la art. 130 alin. (5), raportul de inspectie fiscala cuprinde si opinia organului de inspectie fiscala, motivata in drept si in fapt, cu privire la punctul de vedere exprimat de contribuabil/platitor.(...)

(4) Raportul de inspectie fiscala sta la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferente in plus sau in minus de obligatii fiscale principale aferente diferentelor de baze de impozitare;

b) deciziei de nemodificare a bazelor de impozitare, daca nu se constata diferente ale bazelor de impozitare si respectiv de obligatii fiscale principale;

c) deciziei de modificare a bazelor de impozitare daca se constata diferente ale bazelor de impozitare, dar fara stabilirea de diferente de obligatii fiscale principale.”

Din contextul prevederilor legale de mai sus se retine ca titlul de creanta trebuie sa contina pe langa elementele prevazute la art. 46 alin. (2), si codul de identificare fiscala a persoanei raspunzatoare, obligata la plata obligatiei debitorului principal, precum si orice alte date de identificare; numele si prenumele sau denumirea debitorului principal; codul de identificare fiscala; domiciliul sau sediul acestuia, precum si orice alte date de identificare; **cuantumul si natura sumelor datorate**; termenul in care persoana raspunzatoare trebuie sa plateasca obligatia debitorului principal, temeiul legal si motivele in fapt.

Spetei in cauza ii sunt aplicabile si prevederile Ordinului ANAF nr. 1.022 din 29 iulie 2013 privind aprobarea modelului si continutului unor documente intocmite in activitatea de inspectie fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere:

„ART. 3

(1) Se aproba modelul si continutul formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere", prevazut in anexa nr. 4 .

(2) Instructiunile de completare a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala

pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente, in mod individual si/sau intr-o forma de asociere" sunt prevazute in anexa nr. 5.(...)

ANEXA 5

INSTRUCTIUNI DE COMPLETARE a formularului "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere"

Formularul "Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere" reprezinta actul administrativ fiscal emis de organele de inspectie fiscala in aplicarea prevederilor legale privind stabilirea obligatiilor fiscale suplimentare de plata (cu exceptia impozitului pe venit si a contributiilor sociale datorate de persoana fizica in calitatea sa de contribuabil la sistemul public de pensii si la cel de asigurari sociale de sanatate), precum si pentru comunicarea modului de solutionare cu inspectie fiscala anticipata a decontului cu sume negative de taxa pe valoarea adaugata cu optiune de rambursare, in situatia in care se stabilesc diferente fata de suma solicitata.

Se va completa la incheierea unei inspectii fiscale generale sau partiale, ca urmare a stabilirii de obligatii fiscale suplimentare si/sau accesorii aferente acestora, inscrise in "Raportul de inspectie fiscala", intocmit la incheierea acesteia. (...)

3. "Date privind creanta fiscala"

3.1. Obligatii fiscale suplimentare de plata: se va completa cate un tabel pentru fiecare obligatie fiscala stabilita suplimentar cu informatii referitoare la:

*(...)Randul 1 coloana 4 - "**Baza impozabila stabilita suplimentar**" - se va inscrie valoarea totala a bazei impozabile asupra careia se aplica cota de impozit pentru determinarea obligatiei fiscale suplimentare.*

*Randul 1 coloana 5 - "**Obligatie fiscala stabilita suplimentar de plata**" - se va inscrie valoarea totala a sumelor stabilite suplimentar de plata pentru obligatia fiscala care a facut obiectul inspectiei fiscale.*

(...) 3.1.1. "Motivul de fapt": se vor inscrie detaliat modul in care contribuabilul a efectuat si tratat din punct de vedere fiscal o operatiune patrimoniala si prezentarea consecintei fiscale. Motivul de fapt se va inscrie atat pentru obligatia fiscala principala, cat si pentru accesoriile calculate pentru aceasta."

Sintetizand, organele de solutionare a contestatie constata urmatoarele:

- organele de inspectie fiscala nu au inscris corect baza de impozitare si cuantumul TVA in Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma

de lei, si in actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., existand neconcordante intre sumele inscrise in raportul de inspectie fiscala si cele inscrise in actele administrativ fiscale antementionate;

- raportul de inspectie fiscala, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma de lei, si actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., consemneaza constatari contradictorii in ceea ce priveste TVA stabilita suplimentar, respectiv nu prezinta clar si concis care este diferenta dintre TVA declarata si TVA inregistrata de petenta, iar in ceea ce priveste TVA deductibila inscrisa in deconturile de TVA organele de inspectie fiscala constata ca aceasta este in suma de lei, iar in sinteza constatarilor fac mentiunea „TVA deductibila conform deconturi TVA:..... lei”;

- nerespectarea unor reguli referitoare la inscrierea eronata a creantei fiscale reprezinta o eroare de redactare si nu exonereaza petenta de la plata obligatiilor fiscale datorate.

Astfel, in speta devin incidente prevederile art. 50 si 53 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

„ART. 50

Anularea, desfiintarea sau modificarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal poate fi anulat, desfiintat sau modificat de catre organul fiscal competent in conditiile prezentului cod.

(2) Anularea ori desfiintarea totala sau partiala, cu titlu definitiv, potrivit legii, a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale principale atrage anularea, desfiintarea sau modificarea, totala sau partiala, atat a actelor administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii aferente creantelor fiscale principale individualizate in actele administrative fiscale anulate, desfiintate ori modificate, cat si a actelor administrative fiscale subsecvente emise in baza actelor administrative fiscale anulate, desfiintate sau modificate, chiar daca actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente au ramas definitive in sistemul cailor administrative de atac sau judiciare ori nu au fost contestate. In acest caz, organul fiscal emitent, din oficiu sau la cererea contribuabilului/platitorului, emite un nou act

administrativ fiscal, prin care desfiinteaza sau modifica in mod corespunzator actele administrative fiscale prin care s-au stabilit creante fiscale accesorii sau actele administrative fiscale subsecvente."

„ ART. 53

Indreptarea erorilor materiale din actul administrativ fiscal

(1) Organul fiscal poate indrepta oricand erorile materiale din cuprinsul actului administrativ fiscal, din oficiu sau la cererea contribuabilului/platitorului.

(2) Prin erori materiale, in sensul prezentului articol, se intelege orice greseli de redactare, omisiuni sau mentiuni gresite din actele administrative fiscale, cu exceptia acelor care atrag nulitatea actului administrativ fiscal, potrivit legii, sau care privesc fondul actului administrativ fiscal.

(3) In cazul in care, dupa comunicarea actului administrativ fiscal, organul fiscal constata, din oficiu, ca exista erori materiale in cuprinsul sau, acesta comunica contribuabilului/platitorului un act de indreptare a erorii materiale.

(4) In situatia in care indreptarea erorii materiale este solicitata de contribuabil/platitor, organul fiscal procedeaza astfel:

a) daca cererea de indreptare a erorii materiale este intemeiata, emite si comunica contribuabilului/platitorului actul de indreptare a erorii materiale;

b) daca cererea de indreptare a erorii materiale nu este intemeiata, respinge cererea printr-o decizie ce se comunica contribuabilului/platitorului.

(5) Actul de indreptare a erorii materiale si decizia de respingere a cererii de indreptare a erorii materiale urmeaza regimul juridic al actului initial si pot fi contestate in conditiile legii in care putea fi contestat actul initial."

Cu Adresa nr., inregistrata la AJFP sub nr. TMG_REG, DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1 a solicitat AJFP sa completeze referatele cu propuneri de solutionare a contestatiilor cu:

- a) precizari referitoare la neconcordantele dintre datele inscrise in raportul de inspectie fiscala, anexele la raportul de inspectie fiscala si deciziile de impunere contestate si actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.;
- b) mentiuni cu privire la:
 - TVA colectata stabilita suplimentar fata de evidenta contabila;
 - TVA pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat dreptul de deducere (fata de TVA deductibila inregistrata in evidenta contabila);

- Diferenta dintre TVA declarata de petenta si TVA evidentiata.

Deoarece AJFP nu a dat curs solicitarii DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1, s-a revenit la Adresa nr., transmitandu-se o noua adresa, inregistrata la AJFP sub nr. TMG_REG, prin care s-a stabilit termenul de pentru completarea referatelor cu propuneri de solutionare a contestatiilor.

Pana la data prezentei, AJFP nu a raspuns solicitarii DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1.

Avand in vedere cele de mai sus, se constata ca in emiterea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. si a actului de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. s-au strecurat erori de redactare, iar organul competent in solutionarea contestatiei se afla in imposibilitatea dezlegarii acestui capat de cerere si, avand in vedere prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat in situatia in care din documentele existente la dosar si in urma demersurilor intreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt in cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. In acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa incheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscala si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”, se vor desfiinta Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma de lei, si a actul de indreptare a erorilor materiale din Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., prin care s-a stabilit TVA in suma de lei, organele de inspectie fiscala urmand a face aplicatiunea art. 129 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de

procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

„ART. 129

Refacerea inspectiei fiscale

(1) *In situatia in care, ca urmare a deciziei de solutionare emise potrivit art. 279 se desfiinteaza total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis in procedura de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala reface inspectia fiscala, cu respectarea dispozitiilor art. 276 alin. (3).*

(2) *Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate in decizie.”*

III.3. Referitor la contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. s-au stabilit obligatii fiscale in suma totala de lei, reprezentand:

- impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul
= lei;
- impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anul
= lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar pentru anul = lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar pentru anul = lei.

III.3.1. Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au calculat corect impozitul pe venit si contributia de asigurari sociale de sanatate

In fapt, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, situatia impozitului pe venit stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale este urmatoarea:

Pentru anul:

Venit brut declarat de petenta = lei

Venituri inregistrate in evidenta contabila = lei

- Venituri inregistrate eronat in evidenta contabila
= lei

+ Venituri stabilite suplimentar urmare inspectiei fiscale
= lei

Venituri stabilite urmare inspectiei fiscale = lei

*Diferenta venituri stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei = -.....
lei

Cheltuieli deductibile declarate de petenta = lei

Cheltuieli inregistrate in evidenta contabila = lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

Cheltuieli deductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

*Diferenta cheltuieli stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei =
lei

Diferenta venit stabilita urmare inspectiei fiscale = -..... lei
+ lei = lei
- Pierderea fiscala declarata = lei

Venit net impozabil urmare inspectiei fiscale = lei
Impozit venit stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale
= lei

Venit brut declarat de petenta = lei

Venituri inregistrate in evidenta contabila = lei
- Venituri inregistrate eronat in evidenta contabila
= lei

+ Venituri stabilite suplimentar urmare inspectiei fiscale
= lei

Venituri stabilite urmare inspectiei fiscale = lei

*Diferenta venituri stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei = -.....
lei

Cheltuieli deductibile declarate de petenta = lei

Cheltuieli inregistrate in evidenta contabila = lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

Cheltuieli deductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

*Diferenta cheltuieli stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei = lei

Diferenta cheltuieli stabilita urmare inspectiei fiscale =
- lei + lei = lei
Impozit venit stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale
= lei x 16% = lei

Pentru anul

Venit brut declarat de petenta = lei

Venituri inregistrate in evidenta contabila =
- Venituri inregistrate eronat in evidenta contabila
=
+ Venituri stabilite suplimentar urmare inspectiei fiscale
=

Venituri stabilite urmare inspectiei fiscale =

*Diferenta venituri stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei = -..... lei

Cheltuieli deductibile declarate de petenta = lei
Cheltuieli inregistrate in evidenta contabila = lei
- Cheltuieli nedeductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

Cheltuieli deductibile stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei

*Diferenta cheltuieli stabilite urmare inspectiei fiscale
= lei - lei = lei

Diferenta venit stabilita urmare inspectiei fiscale = -..... lei
+ lei = lei
Impozit venit stabilit suplimentar urmare inspectiei fiscale
= lei x 16% = lei

Contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita de organele de inspectie fiscala este in suma de lei (..... lei x 5,5%) pentru anul si lei (..... lei x 5,5%) pentru anul

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe venit, potrivit prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal, art. 80 si art. 84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.”

coroborat cu

„36. In venitul brut se includ toate veniturile in bani si in natura, cum ar fi: venituri din vanzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vanzarea sau inchirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obtinute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deseurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deseurilor si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, inclusiv incasarile efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale, precum si veniturile din dobanzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea. In venitul brut se includ si veniturile incasate ulterior incetarii activitatii independente, pe baza facturilor emise si neincasate pana la incetarea activitatii.

Prin activitati adiacente se intelege toate activitatile care au legatura cu obiectul de activitate autorizat .

In venitul brut al afacerii se include si suma reprezentand contravaloarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitarii activitatii si la incetarea definitiva a acesteia in patrimoniul personal al contribuabilului, operatiune considerata din punct de vedere fiscal o instrainare. Evaluarea acestora se face la preturile practicate pe piata sau stabilite prin expertiza tehnica.

In cazul incetarii definitive a activitatii, din punct de vedere fiscal, sumele obtinute din valorificarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul afacerii, inscrise in Registrul-inventar, cum ar fi: mijloacele fixe, obiectele de inventar si altele asemenea, precum si stocurile de materii prime, materiale, produse finite si marfuri se includ in venitul brut.

In cazul schimbarii modalitatii de exercitare a unei activitati, precum si al transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit

legislatiei in materie, in conditiile continuarii activitatii, se include in venitul brut al afacerii care urmeaza sa se transforme/schimbe si contravaloarea bunurilor si drepturilor care trec in patrimoniul afacerii in care s-a transformat/schimbat.

In cazul bunurilor si al drepturilor amortizabile care trec in patrimoniul altei afaceri prin schimbarea modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau transformarea formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, se aplica urmatoarele reguli :

- cele cu valoare ramasa de amortizat se inscriu in Registrul-inventar la aceasta valoare, care constituie si baza de calcul al amortizarii;*
- cele complet amortizate se inscriu in Registrul-inventar la valoarea stabilita prin expertiza tehnica sau la pretul practicat pe piata; pentru acestea nu se calculeaza amortizare si valoarea acestora nu constituie cheltuiala deductibila din veniturile noii activitati.*

In cazul bunurilor si al drepturilor neamortizabile care trec in patrimoniul altei afaceri prin schimbarea modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau transformarea formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, acestea se inscriu in Registrul-inventar la valoarea inscrisa in evidenta contabila din care provin si nu constituie cheltuiala deductibila din veniturile noii activitati.

Nu constituie venit brut urmatoarele:

- aporturile facute la inceperea unei activitati sau in cursul desfasurarii acesteia;*
- sumele primite sub forma de credite bancare ori de imprumuturi de la persoane fizice sau juridice;*
- sumele primite ca despagubiri;*
- sumele ori bunurile primite sub forma de sponsorizari, mecenat sau donatii.*

In cazul inceperii unei activitati ca urmare a schimbarii modalitatii de exercitare a activitatii si/sau transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, aporturile aduse in noul patrimoniu nu constituie venit brut.

In cazul schimbarii modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau al transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, in timpul anului, venitul net/pierderea se determina separat pentru fiecare perioada in care activitatea independenta a fost desfasurata de contribuabil intr-o forma de organizare prevazuta de lege.

Venitul net anual/Pierderea anuala se determina prin insumarea veniturii net/pierderii inregistrat/inregistrate in toate perioadele fiscale din anul fiscal in care a avut loc schimbarea si/sau transformarea formei de exercitare a activitatii.

Venitul net anual/Pierderea anuala se inscrie in declaratia privind venitul realizat.

Pierderea fiscala inregistrata in anul in care a avut loc schimbarea si/sau transformarea formei de exercitare a activitatii se reporteaza si se compenseaza potrivit regulilor de reportare prevazute la art. 80 din Codul fiscal.”

„Stabilirea venitului net anual impozabil

ART. 80

(1) Venitul net anual impozabil se stabileste pe fiecare sursa din categoriile de venituri mentionate la art. 41 lit. a), c) si f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale.

(2) Veniturile din categoriile prevazute la art. 41 lit. a), c) si f), ce se realizeaza intr-o fractiune de an sau in perioade diferite ce reprezinta fractiuni ale aceluiasi an, se considera venit anual.

(3) Pierderea fiscala anuala inregistrata pe fiecare sursa din activitati independente, cedarea folosintei bunurilor si din activitati agricole se reporteaza si se completeaza cu venituri obtinute din aceeasi sursa de venit din urmatoorii 5 ani fiscali.

(3¹) Pierderile din categoriile de venituri mentionate la art. 41 lit. a), c) si f) provenind din strainatate se reporteaza si se compenseaza cu veniturile de aceeaasi natura si sursa, realizate in strainatate, pe fiecare tara, inregistrate in urmatoorii 5 ani fiscali.

(4) Regulile de reportare a pierderilor sunt urmatoarele:

a) reportul se efectueaza cronologic, in functie de vechimea pierderii, in urmatoorii 5 ani consecutivi;

b) dreptul la report este personal si netransmisibil;

c) pierderea reportata, necompensata dupa expirarea perioadei prevazute la lit. a), reprezinta pierdere definitiva a contribuabilului.”

„ART. 84

(1) Impozitul anual datorat se stabileste de organul fiscal competent pe baza declaratiei privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra fiecaruia din urmatoarele:

a) venitul net anual impozabil;”

In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale de sanatate, spetei ii sunt aplicabile prevederilor art. 257 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„ART. 257

(1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%), care se aplica asupra:*

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum si orice alte venituri realizate din desfasurarea unei activitati dependente;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;

c) veniturilor din agricultura supuse impozitului pe venit si veniturilor din silvicultura, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator si nu se incadreaza la lit. b);(...)"

Tinand cont de prevederile legale antementionate, baza de impozitare a contributiei pentru asigurarile sociale de sanatate este constituita din veniturile impozabile realizate de persoanele care se supun impozitului pe venit.

Avand in vedere cele precizate, prevederile legale in materie, documentele anexate la dosarul cauzei, se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au procedat la stabilirea bazei impozabile si calcularea impozitului pe venit si al contributiei de asigurari sociale de sanatate, fapt pentru care, in temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, anterior citate, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.**

III.3.2. Referitor la venitul stabilit suplimentar prin estimare in suma totala de lei, cu consecinta stabilirii suplimentare de impozit pe venit si contributie de asigurari sociale de sanatate

In fapt, venitul stabilit prin estimare de organele de inspectie fiscala este in suma totala de lei, detaliat dupa cum urmeaza:

- anul = lei;
- anul = lei.

Stabilirea de catre organele de inspectie fiscala a venitului suplimentar prin estimare s-a datorat faptului ca organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea productiei de porumb, grau si floarea soarelui, in conditiile in care petenta a obtinut recolte sub media productiilor transmise de Directia pentru Agricultura Judeteană si Institutul National de Statistica aspect contestat de catre petenta.

In drept, referitor la rolul activ si dreptul de apreciere al organului fiscal sunt aplicabile prevederile urmatoarelor acte normative:

•Art. 6 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este indreptatit sa aprecieze, in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin, relevanta starilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege si sa adopte solutia intemeiata pe

prevederile legale, precum si pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza raportat la momentul luarii unei decizii. In exercitarea dreptului sau de apreciere, organul fiscal trebuie sa ia in considerare opinia emisa in scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/platitor in cadrul activitatii de asistenta si indrumare a contribuabililor/platitorilor, precum si solutia adoptata de organul fiscal in cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanta judecatoreasca, printr-o hotarare definitiva, emisa anterior, pentru situatii de fapt similare la acelasi contribuabil/platitor. In situatia in care organul fiscal constata ca exista diferente intre starea de fapt fiscala a contribuabilului/platitorului si informatiile avute in vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la acelasi contribuabil/platitor, organul fiscal are dreptul sa consemneze constatările in conformitate cu situatia fiscala reala si cu legislatia fiscala si are obligatia sa mentioneze in scris motivele pentru care nu ia in considerare opinia prealabila.;

(2) Organul fiscal isi exercita dreptul de apreciere in limitele rezonabilitatii si echitatii, asigurand o proportie justa intre scopul urmarit si mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.(...)”

•Art. 7 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„Rolul activ si alte reguli de conduita pentru organul fiscal

(1) In desfasurarea unei proceduri de administrare a creantelor fiscale, organul fiscal instiinteaza contribuabilul/platitorul asupra drepturilor si obligatiilor prevazute de lege ce ii revin acestuia in desfasurarea procedurii.

(2) Organul fiscal are obligatia sa examineze starea de fapt in mod obiectiv si in limitele stabilite de lege, precum si sa indrume contribuabilul/platitorul in aplicarea prevederilor legislatiei fiscale, in indeplinirea obligatiilor si exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitarii contribuabilului/platitorului sau din initiativa organului fiscal, dupa caz.

(3) 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/platitorului. In analiza efectuata, organul fiscal este obligat sa identifice si sa ia in considerare toate circumstantele edificatoare fiecarui caz in parte.

4) Organul fiscal decide asupra felului si volumului examenilor, in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege.”

•Art. 118 alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede ca:

„ART. 118

Reguli privind inspectia fiscala

(...) (5) *Inspectia fiscala are in vedere examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impozitare sau verificarea modului de respectare a altor obligatii prevazute de legislatia fiscala si contabila.*”

In speta sunt incidente si prevederile art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile potrivit caruia:

„CAP. IV

Stabilirea bazei de impozitare prin estimare

ART. 106

Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare

(1) *Organul fiscal stabileste baza de impozitare si creanta fiscala aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impozitare, folosind orice proba si mijloc de proba prevazute de lege, ori de cate ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.*

(2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectueaza in situatii cum ar fi:*

a) *in situatia prevazuta la art. 107 alin. (1) - (4);*

b) *in situatia in care organul fiscal nu poate determina situatia fiscala corecta si constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum si in situatia in care acestea nu exista ori nu sunt puse la dispozitia organelor fiscale.*

(3) *In situatiile in care, potrivit legii, organul fiscal este indreptatit sa stabileasca prin estimare bazele de impozitare, acesta identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale. Organul fiscal are obligatia mentionarii in actul de impunere a motivelor de fapt si a temeiului de drept care au determinat folosirea estimarii, precum si a criteriilor de estimare.*

(4) *In cazul creantelor fiscale administrate de organul fiscal central si in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impozitare, organul fiscal poate folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impozitare, aprobate prin ordin al presedintelui A.N.A.F.*

(5) *Cuantumul creantelor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificarii ulterioare, cu exceptia celor stabilite in cadrul unei inspectii fiscale.*”

Referitor la stabilirea prin estimare a bazelor de impunere, art. 1-4 din anexa din OMFP nr. 3.389/..... privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere prevad:

„Art. 1

(1) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectueaza de organele de inspectie fiscala in situatii cum ar fi:*

- documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei fiscale sunt incorecte sau incomplete;

- documentele si informatiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de

(2) Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.

(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor, cat si a cheltuielilor aferente acestora.

Art. 2

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.

Art. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face in functie de situatia identificata la contribuabil, sursele de informatii, inscrisurile identificate si de complexitatea activitatii verificate.

Art. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspectie fiscala vor avea in vedere urmatoarele elemente, fara a fi limitative:

a) sa se apropie cel mai mult de modul in care isi desfasoara activitatea contribuabilul;

b) documentele sau informatiile identificate sa fie relevante pentru aplicarea unei metode;

c) situatiile specifice ale fiecarui contribuabil supus verificarii;

d) activitatile similare cu cele desfasurate de alti contribuabili, pentru realizarea unor comparatii;

e) sa corespunda conditiilor liberei concurente in situatia in care nu se pot determina imprejurarile concrete de desfasurare a activitatii contribuabilului;

f) documente sau informatii identificate la terte persoane in legatura cu activitatea contribuabilului.”

Conform prevederilor legale citate mai sus, se retine ca pentru estimarea unei baze de impunere organele de inspectie fiscala trebuie sa aiba in vedere elementele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare informatiile referitoare la activitatea din perioada verificata si documentele existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere

si ca estimarea se efectueaza in situatiile prevazute de lege, folosindu-se una dintre metodele stabilite de legiuitor pentru aceasta estimare.

In cazul ce face obiectul prezentei contestatii s-a retinut ca organele de inspectie fiscala au procedat la estimarea bazei de impunere in ceea ce priveste TVA pe considerentul ca, in perioada verificata, petenta a obtinut productii de porumb, grau si floarea soarelui la hectar sub media productiilor transmise de Directia pentru Agricultura Judeteana si Institutul National de Statistica, fara ca in raportul de inspectie fiscala ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere atacate organele de inspectie fiscala sa analizeze productiile declarate si inregistrate in evidenta de catre petenta in raport cu tehnologia aplicata si cu cheltuielile efectuate de petenta pentru obtinerea acestora.

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe venit, potrivit prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu pct. 36 din HG nr. 44/2004 privind NM de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.”

coroborat cu

„36. In venitul brut se includ toate veniturile in bani si in natura, cum ar fi: venituri din vanzarea de produse si de marfuri, venituri din prestarea de servicii si executarea de lucrari, venituri din vanzarea sau inchirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obtinute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deseurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deseurilor si orice alte venituri obtinute din exercitarea activitatii, inclusiv incasarile efectuate in avans care se refera la alte exercitii fiscale, precum si veniturile din dobanzile primite de la banci pentru disponibilitatile banesti aferente afacerii, din alte activitati adiacente si altele asemenea. In venitul brut se includ si veniturile incasate ulterior incetarii activitatii independente, pe baza facturilor emise si neincasate pana la incetarea activitatii.

Prin activitati adiacente se intelege toate activitatile care au legatura cu obiectul de activitate autorizat .

In venitul brut al afacerii se include si suma reprezentand contravaloarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul afacerii care trec pe parcursul exercitarii activitatii si la incetarea definitiva a acesteia in patrimoniul personal al contribuabilului, operatiune considerata din punct de vedere fiscal o instrainare. Evaluarea acestora se face la preturile practicate pe piata sau stabilite prin expertiza tehnica.

In cazul incetarii definitive a activitatii, din punct de vedere fiscal, sumele obtinute din valorificarea bunurilor si drepturilor din patrimoniul

afacerii, inscrise in Registrul-inventar, cum ar fi: mijloacele fixe, obiectele de inventar si altele asemenea, precum si stocurile de materii prime, materiale, produse finite si marfuri se includ in venitul brut.

In cazul schimbarii modalitatii de exercitare a unei activitati, precum si al transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, in conditiile continuarii activitatii, se include in venitul brut al afacerii care urmeaza sa se transforme/schimbe si contravaloarea bunurilor si drepturilor care trec in patrimoniul afacerii in care s-a transformat/schimbat.

In cazul bunurilor si al drepturilor amortizabile care trec in patrimoniul altei afaceri prin schimbarea modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau transformarea formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, se aplica urmatoarele reguli :

- cele cu valoare ramasa de amortizat se inscriu in Registrul-inventar la aceasta valoare, care constituie si baza de calcul al amortizarii;*
- cele complet amortizate se inscriu in Registrul-inventar la valoarea stabilita prin expertiza tehnica sau la pretul practicat pe piata; pentru acestea nu se calculeaza amortizare si valoarea acestora nu constituie cheltuiala deductibila din veniturile noii activitati.*

In cazul bunurilor si al drepturilor neamortizabile care trec in patrimoniul altei afaceri prin schimbarea modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau transformarea formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, acestea se inscriu in Registrul-inventar la valoarea inscrisa in evidenta contabila din care provin si nu constituie cheltuiala deductibila din veniturile noii activitati.

Nu constituie venit brut urmatoarele:

- aporturile facute la inceperea unei activitati sau in cursul desfasurarii acesteia;*
- sumele primite sub forma de credite bancare ori de imprumuturi de la persoane fizice sau juridice;*
- sumele primite ca despagubiri;*
- sumele ori bunurile primite sub forma de sponsorizari, mecenat sau donatii.*

In cazul inceperii unei activitati ca urmare a schimbarii modalitatii de exercitare a activitatii si/sau transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, aporturile aduse in noul patrimoniu nu constituie venit brut.

In cazul schimbarii modalitatii de exercitare a unei activitati si/sau al transformarii formei de exercitare a acesteia intr-o alta forma, potrivit legislatiei in materie, in timpul anului, venitul net/pierderea se determina separat pentru fiecare perioada in care activitatea independenta a fost desfasurata de contribuabil intr-o forma de organizare prevazuta de lege.”

In ceea ce priveste contributia de asigurari sociale de sanatate, spetei ii sunt aplicabile prevederilor art. 257 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„ART. 257

(1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 5,5%), care se aplica asupra:*

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor, precum si orice alte venituri realizate din desfasurarea unei activitati dependente;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;

c) veniturilor din agricultura supuse impozitului pe venit si veniturilor din silvicultura, pentru persoanele fizice care nu au calitatea de angajator si nu se incadreaza la lit. b);(...)”

Din documentele existente la dosarul cauzei, nu rezulta ca in ceea ce o priveste pe petenta, s-a constatat vreo operatiune de natura celei prevazute la art. 48 din Codul fiscal cu privire la productiile de porumb, grau si floarea soarelui, in perioada supusa impozitarii prin decizia atacata, organul de inspectie fiscala concluzionand in mod eronat ca in situatia in care a existat o diferenta de productie, aceasta poate fi asimilata cu unui venit impozabil.

Astfel, organele fiscale au procedat la estimarea venitului impozabil al reclamantei pornind de la premisa ca reclamanta ar fi trebuit sa obtina productii de porumb, grau si floarea soarelui, iar aceasta premisa a fost fundamentata pe faptul ca alte societati de profil au declarat productii de porumb, grau si floarea soarelui si, implicit, venituri impozabile.

Or, in prezenta speta, organul fiscal nu a identificat sub nicio forma care sunt argumentele pe baza carora a determinat neglijenta reclamantei sau o intentie a acesteia de a frauda fiscal prin ascunderea bazei impozabile.

Cat priveste sarcina probei in materie procesual fiscala, se retine ca sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale este reglementata de art. 73 Cod de procedura fiscala, care prevede urmatoarele:

„ART. 73

Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Platitorul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii. ”

Din dispozitiile art. 73 alin. (2) Cod de procedura fiscala rezulta, asadar, ca organul fiscal are sarcina de a dovedi acele fapte care au stat la baza emiterii deciziei de impunere.

Din acest punct de vedere, se constata ca organul fiscal are sarcina de a proba existenta unui caz care sa impuna estimarea din oficiu a venitului impozabil, precum si de a proba acele fapte care au stat la baza estimarii.

In raport cu aceste consideratii teoretice, rezulta ca organele fiscale nu au probat in speta nici neglijenta si nici intentia de fraudare a fiscului de catre reclamanta.

Legislatia fiscala romana contemporana faptelor in litigiu nu impune petentei o limita minima a productiei declarate, astfel incat nu se poate presupune existenta unei diminuari intentionate a bazei impozabile, cu atat mai mult cu cat organele fiscale nu au adus nicio proba din care sa rezulte valorificarea de catre reclamanta a unor productii de grau, porumb sau floarea-soarelui.

Dificultatea administrarii unor probe privind marimea efectiva a productiei agricole a petentei nu poate fi repercutata asupra acesteia pe considerentul ca organele fiscale nu ar avea posibilitatea de a proba o astfel de productie decat prin comparatie cu activitatea altor societati de profil.

In cazul ce face obiectul prezentei contestatii, s-a retinut ca estimarea productiei agricole realizate de catre petenta s-a efectuat exclusiv pe baza datelor si informatiilor furnizate de Directia pentru Agricultura Judeteana si Institutul National de Statistica. Se constata ca organele de inspectie fiscala nu au detinut date si informatii de la alte entitati verificate cu activitate similare, respectiv nu au identificat si nu au luat in calcul toate circumstantele edificatoare, nemotivand faptul ca au realizat estimarea productiei agricole obtinute de petenta la nivelul productiei medii la hectar calculate de Directia Agricola, fara a detine informatii complete in ceea ce priveste contribuabilii care desfasoara activitati similare, respectiv cum sunt organizati si cum functioneaza, in ce conditii de dotare cu utilaje si instalatii, ce tehnologii folosesc pentru organizare si infiintarea culturilor, pe ce fel de suprafete, ce soiuri de seminte au folosit, ce tipuri de ingrasaminte au utilizat, au beneficiat de personal de specialitate, pe ce terenuri au infiintate culturile (cultivate sau necultivate in anii precedenti, cultivate cu aceleasi culturi sau cu alt tip de culturi etc.), care sunt conditiile de irigare si nu in ultimul rand cele privind precipitatiile si/sau calamitatile naturale in perioada supusa analizei.

In raport cu aceste constatari organul competent in solutionarea contestatiei constata ca informatiile din actul administrativ fiscal atacat nu raspund la unele obiective prevazute in dispozitii legale, ce trebuiau avute in vedere in cazul evaluarii prin estimare a bazei de impunere si anume:

- in ce au constat deficientele care au condus la imposibilitatea organelor de inspectie fiscala de a determina marimea bazei de impunere si care au fost datele si documentele care au avut relevanta pentru estimare, avand in vedere obligatia identificarii acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale (conform celor dispuse la art. 106 alin. (1) al Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare);

- avand in vedere ca inspectia fiscala are in vedere, potrivit art. 118 din actul normativ mai sus citat, examinarea tuturor starilor de fapt si raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere, care a fost contributia petentei la respectarea obligatiei de a colabora la constatarea starii de fapt fiscale, prin prezentarea la locul de desfasurare a inspectiei fiscale a tuturor documentelor, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal (conf. art. 118 alin. (5) al Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare);

- avand in vedere ca art. 1 din anexa din OMFP nr. 3.389/..... privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere stabileste situatiile in care se procedeaza la estimarea bazelor de impunere, raportul de inspectie fiscala nu clarifica aceste situatii care pot fi refuzul de a colabora la stabilirea starii de fapt fiscale, lipsa evidentei contabile sau fiscale;

- daca au fost avute in vedere dispozitiile art. 1 din actul normativ mai sus citat, cu privire la obligatia organului fiscal de a identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, si ce informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului - care sunt relevante pentru impunere - au fost avute in vedere, iar, in lipsa acestora, care au fost datele si informatiile detinute despre contribuabilii cu activitati similare.

Cu Adresa nr., inregistrata la AJFP sub nr. TMG_REG, DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1 a solicitat AJFP **intocmirea unui proces-verbal de cercetare la fata locului in vederea clarificarii aspectelor antementionate**, conform pct. 9.10 din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala.

Deoarece AJFP nu a dat curs solicitarii DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1, s-a revenit la Adresa nr., transmitandu-se o noua adresa, inregistrata la AJFP sub nr. TMG_REG, prin care s-a stabilit termenul de

Pana la data prezentei, AJFP nu a raspuns solicitarii DGRFP Timisoara – Serviciul solutionare contestatii 1.

Astfel ca, organul competent in solutionarea contestatiei, nu se poate pronunta asupra bazei impozabile suplimentare stabilita de organele de inspectie

Fiscala prin estimare, in conditiile in care actul de control nu contine constatari complete referitoare la elementele care au condus la estimarea bazei de impunere in ceea ce priveste productia agricola obtinuta de petenta in perioada

Pe cale de consecinta, pentru **acest capat de cerere** se vor aplica prevederile art. 279 alin. (3) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

„ART. 279 Solutii asupra contestatei

(...) (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat in situatia in care din documentele existente la dosar si in urma demersurilor intreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt in cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. In acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa incheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscala si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”

urmand a se desfiinta partial Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr., pentru suma totala de 16.208 lei, reprezentand:

- impozit venit stabilit suplimentar urmare estimarii pentru anul = lei x 16 % = lei;

- impozit venit stabilit suplimentar urmare estimarii pentru anul = lei x 16 % = lei;

- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar urmare estimarii pentru anul = lei x 5,5 % = lei;

- contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar urmare estimarii pentru anul = lei x 5,5 % = lei

organele de inspectie fiscala urmand sa reanalizeze situatia de fapt fiscala, respectiv sa stabileasca daca se impune efectuarea estimarii conform prevederilor art. 106 alin. (1) si (2) din Codul de procedura fiscala, in functie de natura operatiunilor realizate de petenta si de dovezile prezentate de aceasta,

procedand la identificarea si luarea in calcul a tuturor circumstantelor edificatoare si, in consecinta, sa procedeze la efectuarea unei incadrari complete si motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si de cele retinute din prezenta decizie, facand aplicatiunea art. 129 alin. (1) si (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevede urmatoarele:

„ART. 129

Refacerea inspectiei fiscale

(1) In situatia in care, ca urmare a deciziei de solutionare emise potrivit art. 279 se desfiinteaza total sau partial actul administrativ-fiscal atacat, emis in procedura de inspectie fiscala, organul de inspectie fiscala reface inspectia fiscala, cu respectarea dispozitiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspectiei fiscale trebuie sa respecte strict perioadele fiscale, precum si considerentele deciziei de solutionare a contestatiei care au condus la desfiintare, astfel cum acestea sunt mentionate in decizie.(...)”

Sintetizand aspectele analizate la punctul anterior, in ceea ce priveste impozitul pe venit si contributia de asigurari sociale de sanatate, organele de solutionare a contestatiei constata neclaritatea starii de fapt fiscale determinata de faptul ca nu pot stabili care este quantumul impozitului pe venit si contributiei de asigurari sociale de sanatate pentru care se respinge ca neintemeiata contestatia (analizat la punctul III.3.2.) si care este quantumul impozitului pe venit si contributiei de asigurari sociale de sanatate pentru care este necesara reverificarea si reanalizarea situatiei fiscale (venitul stabilit suplimentar prin estimare in suma totala de lei, cu consecinta stabilirii suplimentare de impozit pe venit si contributie de asigurari sociale de sanatate), deoarece pentru un capat de cerere s-a dispus desfiintarea deciziei de impunere contestate, iar pentru altul respingerea ca neintemeiata contestatiei, astfel incat se afla in imposibilitatea defalcarii solutiilor date si, avand in vedere prevederile art. 216 alin. (3) si (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 279 *Solutii asupra contestatei*

(...) (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial, actul administrativ atacat in situatia in care din documentele existente la dosar si in urma demersurilor intreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situatia de fapt in cauza dedusa solutionarii prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent si de contestator. In acest caz, organul emitent al actului desfiintat urmeaza sa incheie un nou act administrativ fiscal care trebuie sa aiba in vedere strict considerentele deciziei de solutionare a contestatiei. Pentru un tip de creanta fiscala si pentru o perioada supusa impozitarii desfiintarea actului administrativ fiscal se poate

pronunta o singura data.

(4) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.”

organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) 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. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.

(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a petentei, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentei avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. 11.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

„11.5. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului obligatii fiscale mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii. In mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decat cea inscrisă in actul desfiintat..”

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 279 alin. (1), (3) si (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, coroborat cu pct. 11.1 lit. a) si 11.5 din OPANAF nr. 3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, se

DECIDE:

- desfiintarea urmatoarelor acte administrativ – fiscale atacate:

- Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. pentru TVA in suma de lei;

-Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. pentru urmatoarele creante fiscale in suma totala de lei, reprezentand:

- impozit pe venit = lei;
- impozit pe venit = lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate
= lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate
= lei.

- Actul de indreptare a erorii materiale nr. la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. pentru TVA in suma de lei;

urmand ca organele fiscale sa procedeze la refacerea acestora, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :

-
- AJFP –

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la instanta competenta in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL

.....