



Ministerul Finanțelor Publice
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Teleorman



Str. Dunării nr. 188
Alexandria, Teleorman
Tel : +0247 312 788
Fax : +0247 421 178
e-mail: ALTRJUDX01@mfinante.ro

DECIZIA

Nr. 59 din 04.10.2010

**Privind: soluționarea contestației formulată de ... în calitate de
membru asociat la ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ „... ” – ... cu
sediul în Com. ... , Sat. ... , jud. , înregistrată la Direcția Generală
a Finanțelor Publice ... sub nr. ... /**

Prin contestația fără număr, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Teleorman sub nr. ... / ... în calitate de membru asociat la **ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ „... ”** contestă **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- | | |
|---------------------------|-------------------|
| - impozit pe venit | - ... lei: |
| - impozit pe venit ... | - ... lei; |
| - impozit pe venit ... | - ... lei; |
| - dobânzi | - ... lei, |

stabilite de D.G.F.P. ... Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală nr. ... – Persoane Fizice, în baza deciziei de impunere fără număr și fără dată.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului ... - Biroul ... , a solicitat la D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală nr. ... – Persoane Fizice cu adresa nr. ... / ... , să constituie dosarul contestației, să verifice condițiile procedurale obligatorii și să întocmească referatul cu propunerile de soluționare, având în vedere toate argumentele contestatoarei, având în vedere prevederile pct. 3.4 – 3.7 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Cu adresa nr. ... / ... Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Biroul Soluționare Contestații a solicitat la Direcția Pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... să comunice în scris următoarele:

- dacă datele furnizate către Structura de control din cadrul D.G.F.P ... pot fi utilizate de aceasta la stabilirea în sarcina agenților economici a unor obligații de plată suplimentare față de bugetul consolidat al statului și dacă aceste date, prin utilizarea lor pot servi ca probatoriu în instanțele superioare de judecată;

- structura și natura datelor utilizate pentru obținerea producțiilor medii anuale, precum și calitatea juridică a persoanelor de la care se culeg datele primare.

Direcția Pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... cu adresa nr. ... / , înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / , ne informează că în conformitate cu „ ... ” încheiat între M.A.D.R. și I.N.S., Ministerului Agriculturii îi revine prin Programul Statistic Național Anual, sarcina de a efectua cercetarea statistică A.G.R. 2 B – Suprafața recoltată și producția obținută, aplicarea îngrășămintelor, amendamentelor și pesticidelor, plantărilor și defrișărilor de vii și pomi.

Formularul statistic se completează de către:

- societăți comerciale private constituite în baza Legii nr. 31/1991 și societăți agricole private înființate în baza Legii nr. 36/1991 și a altor prevederi legale;
- regii autonome agricole, alte unități cu profil agricol și societățile comerciale cu activitate secundară agricolă;
- unități și organizații obștești;
- unități de cercetare și producție agricolă, stațiuni didactice din învățământul superior agricol;
- consiliile locale pentru suprafețele proprii și pentru suprafețele folosite de exploatațile agricole individuale care nu sunt cuprinse în societăți agricole private cu personalitate juridică constituite în baza Legii nr. 36/1991.

În cazul regiilor autonome și societăților comerciale care au subunități, formularul se completează de către:

- sucursalele, filialele și alte unități asimilate acestora, care întocmesc bilanț contabil;
- regii autonome și societăți comerciale pentru activitatea proprie (fără subunități).

Datele individuale colectate de pe teritoriul administrativ al localității se procesează în formă agregată pentru total societăți comerciale private constituite în baza Legii nr. 31/1990, total societăți comerciale private constituite în baza Legii 36/1991, și alte prevederi legale, asociații familiale și gospodării individuale, alte sectoare, obținându-se astfel producția medie la nivel de localitate.

Fiind o lucrare statistică, datele oficiale sunt făcute publice în formă agregate și pot fi utilizate în conformitate cu Legea nr. 226/2009.

Cu adresa nr. ... / Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Biroul a solicitat la Ministerul Finanțelor Publice - Direcția Legislație Cod de Procedură Fiscală să comunice în scris următoarele:

- dacă datele cu caracter statistic comunicate în formă agregată de Direcția Pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... , *respectiv producția medie anuală pe hectarul de teren agricol cultivat*, poate fi utilizată în activitatea de inspecție fiscală la stabilirea prin estimare în sarcina agenților economici a unor obligații de plată suplimentare față de bugetul consolidat al statului și dacă aceste date, prin utilizarea lor, pot servi ca probatoriu în instanțele superioare de judecată;

- D.A.D.R. ... furnizează aceste date urmare solicitărilor exprese ale A.I.F.

... , care ulterior în urma inspecțiilor fiscale le utilizează la stabilirea prin estimare a unei baze impozabile noi și implicit la stabilirea în sarcina contribuabilului a obligațiilor de plată suplimentare față de bugetul statului.

În urma acestei adrese care s-a înaintat la Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Cod de Procedură fiscală, organul de revizuire cu adresa nr. ... / ... a comunicat petentei că s-a solicitat un punct de vedere în conformitate cu prevederile Ordinului nr. 519 din 27 septembrie 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată pct. 9.1.

În conformitate cu prevederile O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 (**republicată**)(*actualizată*) privind Codul de procedură fiscală(*)(actualizată până la data de 1 iulie 2010*) **se prelungește termenul de soluționare** în conformitate cu art. 70 alin. (1) și (2).

Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislație Cod de procedură fiscală cu adresa nr. ... / ... înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / ... ne comunică următoarele:

- față de cele solicitate de noi prin adresa nr. ... / ... apreciază că **solicitarea adresată Direcției Legislație Cod de procedură fiscală rămâne fără obiect.**

Față de răspunsul primit organul de revizuire reia procedurile de soluționare a contestației fără număr înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / ...

Totodată, în această problemă organul de revizuire s-a adresat și:

- Direcției Generale Coordonare Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... / ... ;
- Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor cu adresa nr. ... / ... ;
- Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor cu adresa nr. ... / ... ,

de la care s-a primit răspuns prin adresele:

- nr. ... / ... a Direcției Generale de Soluționare a Contestațiilor;
- nr. ... / ... a Direcției Generale de Metodologii Fiscale, Îndrumare și Asistență a Contribuabililor;
- nr. ... / ... a Direcției Generale de Coordonare Inspecție Fiscală.

Cu adresa nr. ... / ... , înregistrată la D.G.F.P. ... sub nr. ... / ... Activitatea de Inspecție Fiscală, transmite Referatul cu propunerile de soluționare a contestației nr. ... / ... împreună cu dosarul contestației nr. ... / ... , făcând mențiunea că își menține constatările ca fiind legale și temeinice și propune respingerea contestației.

Organul de Inspecție Fiscală, a stabilit obligații fiscale suplimentare, în cuantum total de ... **lei**, astfel:

- ... **lei – impozit pe venit ;**
- ... **lei – dobânzi.**

Contestația a fost depusă în termenul legal reglementat de art. 205 și 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare.

Prin referatul motivat Activitatea de Inspecție fiscală menționează că *nu a fost întocmită sesizarea penală pentru faptele constatate.*

Fiind indeplinite și celelalte proceduri de contestare prevăzute de lege, Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului ... este competentă să soluționeze cererea.

I. Petenta a contestat parțial măsurile dispuse prin Decizia de impunere care nu poartă nici număr și nici dată, sinteza Raportului de inspecție fiscală nr. ... / , întocmite de organele de inspecție fiscală, și solicită anularea parțială a Deciziei de impunere fără număr (!), respectiv nr. ... din (conform adresei nr. ... din), întocmită în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... din și scutirea de la plată a sumei totale de ... lei, reprezentând diferență de impozit pe venit în sumă de ... lei și dobânzile aferente în sumă de ... lei, aferente diferenței de impozit pe venit stabilită și contestată pentru anii ... și ... , pentru următoarele motive:

I. Obiectul contestației:

Îl constituie baza de impozitare stabilită suplimentar la impozitul pe venit în sumă totală de ... lei, reprezentând 60% din suma de ... lei stabilită ca diferență a bazei de impozitare, prin estimarea producției agricole obținute în anul ... , respectiv suma de ... lei și 60% din suma de ... lei stabilită ca diferență a bazei de impozitare, prin estimarea producției agricole obținute în anul ... respectiv suma de ... lei.

Astfel suma totală contestată este în sumă de ... lei, reprezentând:

- impozit pe venit	- ... lei;
- impozit pe venit ...	- ... lei;
- impozit pe venit ...	- ... lei;
- dobânzi	- ... lei.

... .. în calitate de membru asociat la ÎNTREPRINDEREA FAMILIALĂ „ ... ” contesată Decizia care ***nu poartă nici număr și nici dată (!!!)***, privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală de plată pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, a D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală, emisă în sarcina d-nei

În fapt: la finalizarea inspecției fiscale, efectuată în perioada – , cu ocazia discuției finale purtate de către împuternicitul petentei, cu organul de inspecție fiscală, la sediul acestuia, în data de , când au fost prezentate constatările acestuia, privind sumele stabilite suplimentar bazei de impozitare privind impozitul pe venit, s-a făcut precizarea că acestea urmează să se comunice oficial după emiterea deciziei de impunere, împreună cu un exemplar al raportului de inspecție fiscală.

Prin decizia mai sus menționată, emisă în baza constatărilor efectuate în Raportul de Inspecție Fiscală nr. ... din , care este anexă acesteia, a fost modificată baza de impozitare privind impozitul pe venit, stabilindu-se obligații de plată suplimentare către bugetul statului după cum urmează:

				Lei
Nr. crt.	Denumirea impozitului sau taxei	Baza impozabilă stabilită suplimentar	Suma suplimentară de plată	Dobânzi
1.	Impozit pe venit an ...	...	...	...
2.	Impozit pe venit an ...	...	...	...
3.	Impozit pe venit an ...	...	...	...
TOTAL		...	(...)	...
				...

În urma analizei efectuate, în ceea ce privește conținutul deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală, așa cum și-a expus punctul de vedere cu ocazia discuției finale, consemnat la capitolul VI din raport, punct de vedere, de care organele de inspecție fiscală **nu au ținut cont**, nemotivând în nici un fel acest lucru, petenta **nu își însușește** în totalitate constatările și diferențele stabilite de către organul de inspecție fiscală referitor la impozitul pe venit.

Motivele de fapt și de drept pentru care contestă sumele privind impozitul pe venit și dobânzile aferente sunt următoarele:

1) – motivele de fapt invocate de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere, pentru stabilirea de sume suplimentare în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe venit, respectiv:

- **neefectuarea inventarierii** generale a patrimoniului pentru anii ... , ... **și** ... ;
- **neîntocmirea** în gestiune a notelor de intrare – recepție pentru producția deținută în magazinele proprii;
- **nesemnarea** proceselor verbale de recoltare de către persoanele împuternicite;
- bunurile de consum pentru producția utilizată ca sămânță și combustibil **nu permit identificarea** operațiunilor efectuate;
- **stabilirea** bazei de impunere și impozitului pe venit **aferent producției agricole estimate**.

Nu pot constitui motive de fapt pentru majorarea bazei de impozitare a impozitului pe venit.

2) – temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere pentru stabilirea de sume suplimentare în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe venit, respectiv art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

Art. 67

Estimarea bazei de impunere

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

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

Norme metodologice:

Art. 65

65.1. *Estimare bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:*

[...]

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală.

Nu pot constitui temeiul de drept pentru susținerea motivelor de fapt invocate pentru majorarea bazei de impozitare a impozitului pe venit.

I. Argumentează afirmațiile făcute prin următoarele motive de fapt:

1. – Deficiențele constatate în legătură cu modul defectuos de conducere a evidenței contabile, respectiv *„neefectuarea inventarierii generale a patrimoniului, neîntocmirea notelor de intrare – recepție pentru producția deținută în magazinele proprii; ne desemnarea proceselor verbale de recoltare de către persoanele împuternicite; bonurile de consum pentru producția utilizată ca sămânță și combustibil nu permit identificarea operațiunilor efectuate* **nu sunt** deficiențe care **să nu permită** organului fiscal **să determine baza de impozitare a impozitului pe venit.**

Conform art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Forța probantă a documentelor justificative și evidentelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

2. – În cadrul constatărilor efectuate în capitolul IV privind impozitul pe venit, organul fiscal **nu a constatat** faptul că, contribuabilul **nu conduce** evidența contabilă sau fiscală, motiv de fapt invocat în susținerea deciziei acestuia de a proceda la estimarea bazei de impozitare, ci dimpotrivă din afirmațiile făcute în cadrul capitolului reiese faptul că, în fiecare an din cei care au făcut obiectul inspecției au fost depuse la organul fiscal, în termenul legal, declarațiile speciale privind veniturile realizate, declarații întocmite pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă și a registrului de încasări și plăți, numerotat, șnuruat, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial, cum se menționează la capitolul V din raport.

Având în vedere cele două aspecte prezentate mai sus, precum și a faptului că în cadrul verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală **nu a avut constatări** și **nu a adus probe** în ceea ce privește efectuarea de livrări de produse agricole fără a se întocmi documente de livrare și fără a fi înregistrate în contabilitate, consideră că în această situație **nu se impunea** folosirea procedurii de stabilire a bazei de calcul a **impozitului pe venit**, prin estimarea producției agricole obținute de către contribuabil, în anii ... și respectiv ... , aceasta fiind făcută, din punctul nostru de vedere, în afara cadrului legal și în mod abuziv de către organul fiscal, **dând dovadă de lipsă de profesionalism, corectitudine și obiectivitate.**

3. – Totodată, în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, **estimarea producției agricole** obținute de către contribuabil, în anii ... și respectiv ... , **este făcută cu rea credință, fără a avea temei legal, în mod nejustificat și abuziv**, întrucât elementele și informațiile utilizate de organul fiscal nu sunt cele mai relevante din următoarele motive:

- Datele, privind producțiile agricole medii/ha realizate în anii ... – ... , furnizate de D.A.D.R. ... , conform adreselor nr. ... / ... și nr. ... / ... , pot fi utilizate **numai** în

scopuri statistice și **nu pot servi** ca probe în justiție, sau la stabilirea unor drepturi sau obligații, așa cum de altfel reiese expres din textul acestora;

- Datele respective sunt obținute în urma prelucrării lucrării statistice „A.G.R. 2B – suprafețele recoltate și producții obținute”, lucrare ce se întocmește de către reprezentanții D.A.D.R. ... în teritoriu, pe baza informațiilor culese de la persoane fizice, fără a fi susținute de documente justificative;

- Inspecția fiscală s-a încheiat la data de , când a avut loc discuția finală, fiind prezentate rezultatele inspecției, iar **adresa nr. ...** , prin care a fost comunicată situația producțiilor medii/ha realizate în anul ... , a fost emisă de D.A.D.R. ... **la data de ...** , de aici rezultând reaua credință și lipsa de profesionalism, de obiectivitate și imparțialitate de care dă dovadă organul de inspecție fiscală;

- Prețurile avute în vedere de către organul fiscal sunt cele utilizate de către contribuabil sau de un agent economic cu activitate similară, invocându-se în acest sens la raportul de inspecție fiscală, respectiv adresa nr. ... / a S.C. „... ..” S.A. cu sediul în localitatea ... , Jud. ... , prin care se comunică prețul de vânzare fără T.V.A. pentru produsul Consideră că folosirea, în vederea estimării bazei de impozitare a impozitului pe venit, a prețurilor practicate de S.C. „... ..” S.A. este făcută, de asemenea fără respectarea cadrului legal, deoarece nu sunt prezentate care sunt elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale vis - a - vis de acest contribuabil și care sunt datele și informațiile deținute în sensul că acest contribuabil desfășoară activități similare. Contribuabilul respectiv este organizat și funcționează ca societate comercială și nu ca întreprindere familială, în alte condiții de dotare cu utilaje și instalații, de tehnologii folosite, de organizare și înființare a culturilor (pe suprafețe mari), beneficiind de personal de specialitate și nu în ultimul rând de un teren de o altă calitate, având în vedere localitatea de desfășurare a activității. Totodată din adresa respectivă nu reiese perioada în care acest preț este practicat de S.C. „... ..” S.A.

II. Motivele de drept prin care susține afirmațiile petenta sunt:

1. – Prevederile art. 5 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Art. 5

Aplicarea unitară a legislației

*(1) Organul fiscal **este obligat** să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind **stabilirea corectă** a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

Consideră că, stabilirea diferenței suplimentare a impozitului pe venit în sumă de ... lei, reprezentând ... % din diferența de impozit pe venit, în sumă de ... lei stabilită pentru anul ... și din cea în sumă de ... lei stabilită pentru anul ... , **nu este corect făcută**, deoarece acesta s-a determinat prin așa - zisa estimare a bazei de impozitare a impozitului pe venit, obținută la rândul ei prin estimarea producției agricole realizate în anii ... și ... , **fără a se preciza** care sunt prevederile legislației fiscale aplicabile, în acest sens.

2. – Prevederile art. 6 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 6.1 din Norme metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Art. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

*Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, **întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.***

Norme metodologice:

Art. 6

*6.1. În aprecierea unei situaţii fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal **prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.***

Stabilirea sumelor suplimentare **nu se întemeiază** pe constatări complete, asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, organul de inspecţie fiscală estimând producţia agricolă obţinută fără a ţine cont de documentele justificative şi evidenţele contabile ale contribuabilului care, conform art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codului de Procedură Fiscală, republicată cu modificările şi completările ulterioare, constituie probe la stabilirea bazei de impunere, acestea **fiind efectuată exclusiv** pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , totodată la stabilirea sumelor suplimentare organul de inspecţie fiscală **neprecizând care sunt mijloacele de probă** prevăzute de lege utilizate.

3. – Prevederile art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările şi completările ulterioare, respectiv:

Art. 7

Rolul activ

[...]

*(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. **În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.***

Estimarea valorii producţiei agricole obţinute, de către organul fiscal, **s-a făcut fără a se identifica şi fără a avea în vedere toate circumstanţele edificatoare** în acest caz, respectiv **s-au avut în vedere** preţurile utilizate de **un singur** agent economic cu activitate similară, fără a se preciza, nici cel puţin în acest caz, **care sunt elementele edificatoare** din care rezultă faptul că agentul economic desfăşoară activitate similară, respectiv modul de organizare şi funcţionare, condiţiile de dotare cu utilaje şi instalaţii, tehnologiile folosite, modul de organizare şi înfiinţare a culturilor, personalul de specialitate

Totodată, estimarea producţiei agricole obţinute se face exclusiv pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , fără a se ţine cont şi de nivelul producţiilor înregistrate de alţi contribuabili cu activitate similară, de pe raza aceleiaşi localităţi, sau din localităţi învecinate, în condiţii asemănătoare.

Deasemenea, organul de inspecţie fiscală nu a ținut cont de faptul că suprafaţa de teren cultivată este divizată în circa ... de parcele de diferite dimensiuni, cuprinse între ... ha şi ... ha, acest fapt determinând aplicarea unor tehnologii limitate, precum şi faptul că suprafaţa de teren cultivată a crescut de la an la an prin arendarea de noi suprafeţe, care în anii precedenţi fie nu au fost cultivate, fie au fost exploatate în mod individual, neputând asigura din acest motiv obţinere a aceluiaşi nivel al producţiei cu acele suprafeţe care au fost cultivate şi exploatate în cadrul unităţii noastre.

4. – Prevederile art. 12 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Art. 12

Buna credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună - credință, în scopul realizării cerințelor legii.

În opinia petentei, constatările **nu sunt fundamentate pe buna – credință** a organului fiscal, deoarece estimarea producției agricole obținute se face exclusive pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , date care pot fi utilizate numai în scopuri statistice și **nu pot servi ca probe în justiție, sau la stabilirea unor drepturi sau obligații**, așa cum de altfel reiese expres din textul acestora și mai mult una din adresele invocate (... /) fiind emisă și transmisă după data încheierii inspecției fiscale și stabilirii rezultatelor acestora, comunicate cu ocazia discuției finale din data de

5. – Prevederile art. 65 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Decizia de impunere **nu este motivată** pe bază de probe sau constatări proprii, la stabilirea bazei suplimentare de calcul a impozitului pe venit, respectiv prin estimarea producției agricole obținute, organul de inspecție fiscală **neaducând probe și nefăcând constatări** în sensul că petenta **nu a înregistrat** în totalitate producția obținută și/sau că **a efectuat livrări** de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală.

6. – Prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală , republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

Art. 67

Estimarea bazei de impunere

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

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

Norme metodologice:

Art. 65

65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

[...]

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

În cadrul constatărilor efectuate în Cap. IV privind impozitul pe venit, organul fiscal **nu a constatat** faptul că, contribuabilul **nu conduce** evidența contabilă sau fiscală, motiv de fapt invocat în susținerea deciziei acestuia de a proceda la estimarea bazei de impozitare, ci dimpotrivă din afirmațiile făcute în cadrul capitolului reiese faptul că au fost verificate documentele, prevăzute de normele legale, care au stat la baza înregistrării veniturilor și cheltuielilor, Registrul jurnal de încasări și plăți, registre înregistrate la organul fiscal teritorial, în condițiile legii, precum și declarațiile speciale privind veniturile realizate, declarațiile care deasemenea, au fost depuse la organul fiscal teritorial, conform prevederilor legale.

7. – Prevederile art. 16 alin. (2) din O.G. nr. 9/07.08.1992 privind organizarea statisticii oficiale, republicată cu modificările și completările ulterioare care prevede:

Art. 16

[...]

(2) Datele și informațiile statistice confidențiale nu pot servi ca probe în justiție sau la stabilirea unor drepturi sau obligații pentru subiecții statistici la care se referă.

Având în vedere prevederile de mai sus, **estimarea** bazelor de impunere, pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , **fără** ca organul de inspecție fiscală **să aducă probe și fără să facă constatări** în sensul că petenta **nu a înregistrat** în totalitate producția obținută și/sau că a **efectuat livrări** de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală, o consideră nejustificată, fiind făcută în afara cadrului legal.

Alineatul 1 al articolului 56 din Constituția României precizează obligația cetățenilor români de a contribui, prin intermediul impozitelor și taxelor, denumite „*contribuții financiare*”, la cheltuielile publice , iar la alineatul 2 aceluiași articol se prevede că „*Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.*”

Pe baza acestor principii constituționale și a concepției moderne, democratice a statului și administrației, inspecția fiscală are drept scop exclusiv corectitudinea fiscală, ceea ce înseamnă că stabilirea unei diferențe de impozit nu este neapărat un obiectiv al inspecției fiscale, ci unul din efectele sale și astfel, o contribuție a administrației pentru a asigura **principiul impozitării uniforme**. Derivat din principiul egalității tuturor cetățenilor în fața legii, acest principiu are rang constituțional.

Într-un sistem declarativ, inspecția fiscală este un instrument indispensabil pentru asigurarea principiului constituțional al egalității impunerii pentru toți cetățenii.

În acest sens, inspecția fiscală trebuie să fie desfășurată într-un mod corect, imparțial și cu obiectivitate și trebuie să fie efectuată astfel încât să stabilească corectitudinea îndeplinirii obligațiilor fiscale de către petentă.

Conform codului etic al inspectorului de control fiscal, inspectorii fiscali, în aplicarea reglementărilor fiscale, trebuie să dea dovada de competență profesională, să acționeze cu profesionalism, cu discernământ și imparțialitate apreciind situațiile cu seriozitate, realism și coerență, asigurând, astfel, egalitatea de tratament, pentru a garanta cel mai înalt nivel de regularitate și eficacitate.

Din analiza efectuată atât asupra Deciziei de impunere, cât și a raportului de inspecție fiscală întocmite cu ocazia inspecției fiscale generale efectuate, considerăm că atât organele de control care au efectuat inspecția fiscală, cât și Șeful de serviciu care a

coordonat această acțiune nu dau dovada că ar cunoaște sau ar dori să respecte principiile fundamentale mai sus enumerate, prevăzute de Codul etic al inspectorului de control fiscal, din următoarele considerente:

- cu adresa nr. ... din ... se transmite un exemplar din Decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar de plată nr. ... din ... , sub antetul D.G.F.P. ... – A.F.P. ... , **fără ca aceasta să poarte numărul și data respectivă**. Totodată constatăm, fără a găsi o explicație legală, că deși avizul de inspecție fiscală a fost înaintat sub antetul D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice nr. ... , Decizia de impunere privind T.V.A. suplimentară de plată (nr. ... din ... – conform mențiunilor din adresă) este emisă sub același antet, iar Decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar de plată (nr. ... din ... – conform mențiunilor din adresă) este emisă sub antetul D.G.F.P. ... – A.F.P. ... , **ambele fiind semnate de aceleași persoane, ca reprezentanți legali (!!!)**;

- la capitolul II din raportul de inspecție fiscală se face precizare că documentul legal în baza căruia petenta funcționează este „*Autorizația de funcționare emisă de Primăria ... nr. ... / ... , în baza Legii nr. 507/2002*”, **documentul legal real**, privind funcționarea petentei, fiind certificatul de înregistrare emis de O.R.C. de pe lângă Tribunalul ... cu seria ... , nr. ... , petenta având număr de ordine în registrul comerțului ... / ... / ... , Legea nr. 507/2002 **fiind abrogată** de Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent;

- la capitolul II din raportul de inspecție fiscală se face precizare că „Tipul activității desfășurate: **activitate principală** conform cod CAEN ... - ... / ... ”. Conform certificat de înregistrare la O.R.C. ... , **activitatea principală** este: **Activități auxiliare pentru producția vegetală** – Cod CAEN ... , iar conform Certificat constatator emis de O.R.C. ... la data de ... , **alte activități** declarate sunt: **Cultivarea cerealelor exclusiv (exclusiv ...)**, **plantelor și a plantelor producătoare de semințe oleaginoase** – cod CAEN ... și **Pregătirea semințelor** – cod CAEN ... ;

- deși în Avizul de inspecție fiscală se precizează faptul că perioada generală supusă verificării o constituie activitatea desfășurată în anii ... – ... , atât la capitolul I și IV din raportul de inspecție fiscală se face precizare că perioada supusă verificării pentru impozitul pe venit este ... –

Aceste aspecte pot fi considerate deficiențe minore de către organele de inspecție efectuată, dar având în vedere și motivele de fapt și de drept prezentate mai sus, se consideră că a fost lezată în dreptul petentei prin emiterea deciziei de impunere ce face obiectul prezentei contestații, întrucât așa cum sunt prezentate și fundamentate constatările în raport de inspecție fiscală, stabilirea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe venit, în sumă de ... lei și respectiv a diferenței de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei și a dobânzilor aferente în sumă de ... lei, s-a făcut **în afara cadrului legal**, organul de inspecție fiscală dând dovada de **exces de zel**, lipsă de profesionalism, acționând fără obiectivitate, corectitudine, realism și imparțialitate, ca să nu spun făcând un abuz.

Față de cele prezentate solicită **anularea parțială** a Deciziei fără număr (!) respectiv nr. ... din ... (conform adresei nr. ... din ...), întocmită în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... din ... și **scutirea de plată** a sumei totale ... lei, reprezentând diferență de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei și dobânzi aferente în sumă de ... lei, sume ce reprezintă ... % din diferențele de impozit pe venit stabilite prin estimarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, sume ce fac obiectul prezentei contestații. Totodată, în situația admiterii solicitării petentei, se va stabili cu titlul de pierdere fiscală aferentă anului ... , conform cotei de ... % de participare a petentei, la nivelul sumei de ... lei.

II. Din Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de și înregistrat sub nr. ... / , sintetizat în Deciziile de impunere nr. ... / , se rețin următoarele:

Obiectul inspecției fiscale: verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

Perioada supusă inspecție fiscale a fost:

- - - privind impozitul pe venit.

Baza legală privind calcularea impozitului pe venituri din activități independente: Titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003, privind Codul fiscal și a Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele care au calitatea de contribuabil.

S-a verificat modul de conducere a evidenței contabile în partidă simplă în Registrul jurnal de încasări și plăți, înregistrarea corectă a veniturilor realizate și deductibilitatea cheltuielilor înregistrate.

a) Nu a fost efectuată inventarierea generală a patrimoniului pentru anii ... , ... și ... , obligație prevăzută la art. 7 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității, reprezentantul legal al contribuabilului recunoscând acest fapt, conform notei explicative din data de , motivând că nu are ce inventaria.

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit explicațiile arătate, având în vedere că agentul economic deține mijloace fixe precum și gestiuni pentru combustibili, îngrășăminte, etc. pentru care trebuiau întocmite liste de inventar ce stau la baza înregistrărilor în registrul inventar, chiar și acolo unde stocurile scriptice sunt zero, în conformitate cu prevederile pct. 35 din O.M.F.P. nr. 1753/2004, ținând cont de faptul că stocurile factice pot diferi de cele scriptice.

Contribuabilul a înregistrat mijloace fixe în Registrul inventar mijloace fixe în Registrul inventar fără a dispune inventarierea și fără întocmirea listelor de inventarierea și fără întocmirea listelor de inventar, încălcând astfel prevederile O.M.F.P. nr. 1753/2004.

Fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41 pct. 2. lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității.

În conformitate cu prevederile art. 5, 6 și 7 din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor **I.F. ... - ...** a fost sancționată cu **avertisment verbal**.

b) Nu au fost întocmite note de intrare – recepție în gestiune pentru producția deținută în magazinele proprii, aspect recunoscut de contribuabil în nota explicativă din data de , intrarea în gestiune efectuându-se pe baza proceselor verbale de recoltare, ce nu sunt semnate de persoanele împuternicite pentru anul

Organul de inspecție fiscală arată faptul că intrările în gestiune s-au făcut ritmic, pe măsura recoltării și nu global, pentru aceste operațiuni neexistând document justificativ, obligație prevăzută la art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității.

Fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41, pct. 2. lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea contabilității, sancționarea contravențională a acesteia fiind prescrisă, în conformitate cu prevederile art. 13, alin. (1) din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

c) Procesele verbale de recoltare aferente anilor ... și ... nu sunt semnate de persoanele împuternicite.

d) Bonurile de consum pentru producția utilizată ca sămânță precum și pentru combustibili, îngrășăminte etc., nu permit identificarea operațiunilor efectuate, fișele de magazie întocmindu-se pe baza acestor bonuri de consum.

De asemenea, fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41 pct. 2, lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității, **sanctionarea contravențională a acesteia fiind prescrisă**, în conformitate cu prevederile art. 13, alin. (1) din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.

e) Pentru - , contribuabilul a înregistrat în Registrul Jurnal de încasări și plăți veniturile inclusiv T.V.A. colectată și cheltuielile inclusiv T.V.A. deductibilă.

De asemenea, în perioada supusă inspecției fiscale veniturile și cheltuielile au fost înregistrate pe baza facturilor și nu pe baza încasărilor și respectiv plăților efectuate, încălcându-se astfel prevederile Cap. IV referitoare la modul de conducere a Registrului jurnal de încasări și plăți din O.M.F.P. nr. 1040/2004.

Fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41, pct. 2. lit. a) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității, pentru săvârșirea acesteia I.F. ... - **fiind sanctionată** contravențional în conformitate cu prevederile art. 42, alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea contabilității **cu amendă în sumă de ... lei**.

În acest sens a fost întocmit P.V.C.S.C. nr. ... /

Având în vedere cele arătate la lit. a) – e) precum și adresele Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... nr. ... / și nr. ... / în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală și art. 65 pct. 1. lit. c) din H.G. nr. 1050/2004, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru anii ... și

Pentru anul ...

S-au depus Declarații speciale privind veniturile realizate pe anul ... , înregistrate la A.F.P. pentru și conform prevederilor art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept pentru care, în baza prevederilor art. 81, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost emise Deciziile de impunere de A.F.P.

Pentru anul ... baza impozabilă (venit net) se modifică astfel:

Referitor la cheltuieli:

Au fost înregistrate și deduse cheltuieli fără documente legale în sumă totală de ... lei (anexa nr. 5), încălcându-se astfel prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) (... **sunt cheltuieli deductibile „cheltuielile efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente**) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În acest sens, cheltuielile mai sus menționate au fost considerate cheltuieli nedeductibile.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de ... lei (anexa nr. 18) și implicit la majorarea venitului net impozabil cu aceeași sumă conform prevederilor **art. 48 alin. (1) (... venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul**

brut și cheltuieli aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, având drept efect fiscal majorarea impozitului pe venit conform prevederilor art. 43 alin. (1) lit. a) (cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din activități independente este de 16% aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei sume din categoria respectivă) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Față de Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anul ... prin care se stabilea o pierdere fiscală în sumă de ... lei, organul de inspecție fiscală a stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venitul net în sumă de ... lei, reprezentând impozitul suplimentar de plată.

Impozitul stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală, se repartizează pe membrii asociați astfel:

-	... %	= ... lei;
-	...%	= ... lei.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală au fost calculate accesorii fiscale în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală și a Legii nr. 210/2005, astfel:

-	= ... lei;
-	= ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 41 și art. 43 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură fiscală, coroborat cu prevederile O.M.E.F. nr. 149/10.05.2007 organul de inspecție fiscală va proceda la emiterea de Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit în plus pentru fiecare asociat în parte.

Pentru anul ...

S-au depus Declarațiile speciale privind veniturile realizate pe anul ... , înregistrate la A.F.P. pentru și conform prevederilor art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept pentru care, în baza prevederilor art. 81, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, **au fost emise Deciziile de impunere de A.F.P.**

Pentru anul ... baza impozabilă (venitul net) se modifică astfel:

Referitor la venituri:

După cum este prezentat în preambulul acestui capitol, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru diferența de producție agricolă, rezultând ca diferență de venit brut în plus în sumă de ... lei, la nivel de I.F. ... –

Referitor la cheltuieli:

- La întocmirea Declarației speciale privind veniturile realizate de către contribuabil la rubrica „cheltuieli” în mod eronat au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- cheltuieli fără document justificativ în sumă de ... lei (anexa nr. 5) încălcându-se în acest sens prevederile **art. 48, alin. (4), lit. a)(... condiția generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este de a fi efectuată în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.**

- cheltuielile efectuate pe baza bonurilor fiscale ce nu conțin date legale, precum și bonuri fiscale pentru care nu s-au prezentat ca document justificativ legal și factură fiscală în sumă de ... lei (anexa nr. 27), contrar **prevederilor O.M.F.P. nr. 293/2006, art. 1, alin. (2), lit. d) (... bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de numai ca documentele de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Face excepție de la această regulă bonul fiscal emis conform O.U.G. nr. 28/1999, republicată, a cărui valoare totală este de până la ... lei (RON) inclusiv dacă este ștampilat și are înscrisă denumirea cumpărătorului, CUI sau CNP în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente)** pentru modificarea O.M.F.P. nr. 1714/2005, coroborat cu art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind trecute pe cheltuieli numai pe bază de bon fiscal care a depășit suma de ... lei.

Soldul sumei negative de plată a T.V.A. la data de în sumă de ... lei, având în vedere că în mod eronat au fost înregistrate veniturile și cheltuielile cu T.V.A., încălcându-se astfel prevederile Cap. IV din O.M.F.P. nr. 1040/2004.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma da ... lei și implicit majorarea venitului impozabil cu suma de ... lei conform prevederilor **art. 48 alin. (1) (... venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuieli aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare** având drept efect fiscal majorarea impozitului pe venit cu suma de ... lei conform **prevederilor art. 43 alin. (1) lit. a) (cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din activități independente este de 16% aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din categoria respectivă) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.**

Față de Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anul ... prin care se stabilea un venit net impozabil în sumă de ... lei (... lei venit total net – ... lei pierdere fiscală an ...) și un impozit pe venit în sumă de ... lei, organul de inspecție fiscală a stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venit net în sumă de ... lei, stabilindu-se ca diferență în plus un impozit pe venitul net în sumă de ... lei, stabilit la nivel de I.F. ... –

Impozitul stabilit în plus de organul de inspecție fiscală, se repartizează pe membrii asociați astfel:

-	... %	= ... lei;
-	...%	= ... lei.

Pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală au fost calculate accesorii fiscale în sumă de ... lei, în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală și a Legii nr. 210/2005, astfel:

-	= ... lei;
-	= ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 41 și 43 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală, coroborat cu prevederile O.M.E.F. nr. 149/10.05.2007 organul de inspecție fiscală va proceda la emiterea de Decizie de impunere privind impozitul pe venit în plus pentru fiecare asociat în parte.

Pentru anul ...

S-au depus Declarațiile speciale privind veniturile realizate pe anul ... , înregistrate la A.F.P. pentru și conform prevederilor art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Drept pentru care, în baza prevederilor art. 81, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost emise Deciziile de impunere de A.F.P.

- Pentru anul ... baza impozabilă (venitul net) se modifică astfel:

Referitor la venituri:

După cum este prezentat în preambulul acestui capitol, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru diferența de producție agricolă, rezultând ca diferență de venit brut suma de ... lei, la nivel de I.F. ... –

Referitor la cheltuieli:

- La întocmirea Declarației speciale privind veniturile realizate de către contribuabil la rubrica „cheltuieli” în mod eronat au fost înregistrate ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- cheltuieli fără document justificativ (chitanță fiscală sau ordin de plată) în sumă de ... lei încălcându-se în acest sens prevederile **art. 48, alin. (4), lit. a) (...condiția generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este de a fi efectuată în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.**

- cheltuieli efectuate pe bază de bonuri fiscale ce nu conțin date legale,

precum și bonuri fiscale pentru care nu s-a prezentat ca document justificativ legal și factura fiscală în sumă totală de ... lei, contrar **prevederilor O.M.F.P. nr. 293/2006, art. (1), alin. (2), lit. d) (...bonurile fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă.**

Face excepție de la această regulă bonul fiscal emis conform O.U.G. nr. 28/1999, republicată, a cărui valoare totală este de până la ... lei (RON) inclusiv dacă este ștampilat și are înscrisă denumirea cumpărătorului, CUI sau CNP în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente) pentru modificarea O.M.F.P. 1714/2005, coroborate cu art. 155, alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, acestea fiind trecute pe cheltuieli numai pe baza de bon fiscal care a depășit suma de ... lei.

Soldul sumei negative a T.V.A. pentru anul ... în sumă de ... lei, având în vedere că în mod eronat au fost înregistrate veniturile și cheltuielile cu T.V.A.

Astfel organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea și diminuarea cheltuielilor deductibile cu suma de ... lei și majorarea venitului net impozabil cu suma de ... lei conform prevederilor **art. 48 alin. (1) (...venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare** având drept efect fiscal majorarea impozitului pe venit conform **prevederilor art. 43 alin. (1) lit. a) (cota de impozit pentru determinarea impozitului pe veniturile din activități independente este de 16% aplicată asupra venitului impozabil corespunzător fiecare surse din categoria respectivă) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.**

Față de Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate pe anul ... prin care se stabilea o pierdere fiscală în sumă de ... lei, organul de inspecție fiscală a stabilit un venit net impozabil în sumă de ... lei și un impozit pe venit net în sumă de ... lei.

Impozitul stabilit suplimentar de organul de inspecție fiscală, se repartizează pe membrii asociați astfel:

-	- ... %	= ... lei;
-	- ... %	= ... lei.

Pentru diferența de impozit stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală nu au fost calculate accesorii fiscale, întrucât Deciziile de impunere pentru anul ... au fost primite de cei ... membrii ai I.F. ... în data de Impozitul pe venit stabilit prin estimare este de ... lei iar accesoriiile fiscale aferente sunt în sumă de ... lei.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative existente în vigoare în perioada verificată, se reține:

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice ... este legal investită a se pronunța cu privire la măsurile dispuse de organul de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. ... Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul

inspecție fiscală persoane fizice nr. ... , cu soluționarea cererii formulată de ... în calitate de membru asociat la INTREPRINDEREA FAMILIALĂ „... ” și de a stabili legalitatea măsurilor stabilite de organul de inspecție fiscală care a dispus petiționarei un impozit pe venit în sumă de ... lei (din care a contestat suma de ... lei), dobânzi aferente în sumă de ... lei (din care a contestat suma de ... lei), solicitând anularea parțială a deciziei de impunere fără număr (!), respectiv nr. ... din ... (conform adresei nr. ... din ...)

... în calitate de membru asociat la INTREPRINDEREA FAMILIALĂ „... ”, cu sediul în Com. ... , Sat ... , Județul ... , este înregistrată la O.R.C. ... sub nr. ... / ... / , are Cod unic de înregistrare RO ... , atribuit fiscal RO, petenta s-a înregistrat ca plătitor de Taxă pe valoarea adăugată de la data de ... prin depășirea plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

Activitatea principală desfășurată (din nomenclatorul CAEN = ...) – ...

*Reprezentantul legal este **d-na** ...*

*Pe timpul efectuării controlului, petenta a fost reprezentată de **d-na** ... în calitate de împuternicit, conform Procurii speciale nr. ... / ... autentificată la BNP ... localitatea ...*

*Conducerea evidenței contabile în partidă simplă este asigurată de **d-na** ... în calitate de reprezentant legal.*

1. În ceea ce privește Impozitul pe venit în cuantum total de ... lei.

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice ... este de a stabili legalitatea măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală prin care s-au dispus petiționarei o diferență de Impozit pe venit pe perioada ... – ... în suma de ... lei și accesorii aferente în sumă de ... lei, în condițiile în care autoarea cererii solicită anularea parțială a Deciziei de impunere fără număr, respectiv nr. ... / ... (conform adresei nr. ... din ...) și scutirea de la plată a sumei totale de ... lei, reprezentând:

- Impozit pe venit	= ... lei;
- dobânzi	= ... lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală cu adresa nr. ... / ... , înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice ... sub nr. ... / ... , ne-a comunicat referatul cu propunerile de soluționare a contestației, făcând mențiunea că își menține constatările și propune respingerea contestației și totodată menționează că nu au fost sesizate organele de urmărire și cercetare penală și nu au fost instituite măsuri asiguratorii.

Oraganul de revizuire analizând documentele existente la dosarul cauzei constată că organul de inspecție fiscală a în urma controlului efectuat a constatat următoarele:

Obiectul inspecției fiscale a fost: *verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor fiscale de către contribuabil, respectării legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.*

Perioada supusă inspecție fiscale menționată în Raportul de inspecție fiscală a fost - ... , dar verificarea efectivă s-a efectuat și pe întreg anul ... unde s-a

stabilit ca **impozit pe venit suma de ... lei**, sumă trecută și în Decizia de impunere nr. ... din

Organul de inspecție fiscală menționează că la baza legală privind calcularea impozitului pe venituri din activități independente au stat: Titlul III din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare; H.G. nr. 44/2004 pentru aplicarea Normelor de aplicare a Legii nr. 572/2003, privind Codul fiscal și a Ordinului nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele care au calitatea de contribuabil.

S-a verificat modul de conducere a evidenței contabile în partidă simplă în Registrul jurnal de încasări și plăți, înregistrarea corectă a veniturilor realizate și deductibilitatea cheltuielilor înregistrate.

În urma controlului efectuat s-a constatat că nu a fost efectuată inventarierea generală a patrimoniului pentru anii ... , ... și ... , obligație prevăzută la art. 7 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității, reprezentantul legal al contribuabilului recunoscând acest fapt, motivând că nu a avut ce inventaria.

Organele de inspecție fiscală nu și-au însușit explicațiile arătate, având în vedere că petenta deține mijloace fixe precum și gestiuni pentru combustibili, îngrășăminte, etc. pentru care trebuiau întocmite liste de inventar ce stau la baza înregistrărilor în registrul inventar, chiar și acolo unde stocurile scriptice sunt zero, în conformitate cu prevederile pct. 35 din O.M.F.P. nr. 1753/2004, ținând cont de faptul că stocurile factice pot diferi de cele scriptice.

Petenta a înregistrat mijloace fixe în Registrul inventar mijloace fixe în Registrul inventar fără a dispune inventarierea și fără întocmirea listelor de inventarierea și fără întocmirea listelor de inventar, încălcând astfel prevederile O.M.F.P. nr. 1753/2004.

Fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41 pct. 2. lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității.

*În conformitate cu prevederile art. 5, 6 și 7 din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor în calitate de membru asociat la **I.F.** „ ... ” a fost sancționată cu **avertisment verbal**.*

Se constată că nu au fost întocmite note de intrare – recepție în gestiune pentru producția deținută în magazinele proprii, aspect recunoscut de petentă, intrarea în gestiune efectuându-se pe baza proceselor verbale de recoltare, ce nu sunt semnate de persoanele împuternicite pentru anul ... , dar tot organul de inspecție fiscală arată faptul că intrările în gestiune s-au făcut ritmic, pe măsura recoltării și nu global, pentru aceste operațiuni neexistând document justificativ, obligație prevăzută la art. 6 din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității.

*Fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41, pct. 2. lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea contabilității, **sancționarea contravențională a acesteia fiind prescrisă**, în conformitate cu prevederile art. 13, alin. (1) din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor, lucru menționat de organul de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală.*

*Se menționează că procesele verbale de recoltare aferente anilor ... și ... nu sunt semnate de persoanele împuternicite și bonurile de consum pentru producția utilizată ca sâmbânță precum și pentru combustibili, îngrășăminte etc., nu permit identificarea operațiunilor efectuate, fișele de magazie întocmindu-se pe baza acestor bonuri de consum, fapta constituie contravenție prevăzută la art. 41 pct. 2, lit. b) din Legea nr. 82/1991, republicată, Legea Contabilității, **sancționarea contravențională a acesteia fiind prescrisă**, în conformitate cu prevederile art. 13, alin. (1) din O.G. nr. 2/2001 privind regimul juridic al contravențiilor.*

Organul de inspecție fiscală face mențiunea că în perioada supusă inspecției fiscale veniturile și cheltuielile au fost înregistrate pe baza facturilor și nu pe baza încasărilor și

respectiv plăților efectuate, încălcând-se astfel prevederile Cap. IV referitoare la modul de conducere a Registrului jurnal de încasări și plăți din O.M.F.P. nr. 1040/2004.

Având în vedere cele arătate la lit. a) – e) precum și adresele Direcției pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală ... nr. ... / și nr. ... / **(adresă primită după ce s-a încheiat Raportul de inspecție fiscală)** în conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003, republicată, privind Codul de Procedură Fiscală și art. 65 pct. 1. lit. c) din H.G. nr. 1050/2004, organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru anii ... și

Organul de revizuire reține că în raportul de inspecție fiscală se face mențiunea că s-au depus Declarații speciale privind veniturile realizate pe anii ... , ... și ... , înregistrate la A.F.P. pentru conform prevederilor art. 83 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și în baza prevederilor art. 81, alin. 3 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost emise Deciziile de impunere de A.F.P.

Organul de inspecție fiscală a procedat la estimarea bazei de impunere pentru diferența de producție agricolă, rezultând ca diferență de venit brut în plus **în sumă de ... lei și respectiv ... lei** la nivel de I.F.

În baza prevederilor art. 81, alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, au fost emise Deciziile de impunere de A.F.P.

Pentru diferența de impozit stabilită suplimentar de organul de inspecție fiscală, nu au fost calculate accesorii fiscale, întrucât Deciziile de impunere pentru anul ... au fost primite de cei ... membrii ai I.F. ... în data de **Impozitul pe venit stabilit prin estimare este de ... lei iar accesoriiile fiscale aferente sunt în sumă de ... lei.**

Motivele de fapt și de drept pentru care petenta contestă sumele privind impozitul pe venit și dobânzile aferente sunt motivele de fapt invocate de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere, pentru stabilirea de sume suplimentare în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe venit, nefectuarea inventarierii generale a patrimoniului pentru **anii ... , ... și ...** , neîntocmirea în gestiune a notelor de intrare – recepție pentru producția deținută în magazinele proprii, nesemnarea proceselor verbale de recoltare de către persoanele împuternicite, bonurile de consum pentru producția utilizată ca sămânță și combustibil, nu permit identificarea operațiunilor efectuate, stabilirea bazei de impunere și impozitului pe venit aferent producției agricole estimate, nu pot constitui motive de fapt pentru majorarea prin estimare a bazei de impozitare a impozitului pe venit.

Față de cele solicitate de organul de revizuire prin adresa nr. ... / Ministerul Finanțelor Publice – Direcția Legislației Cod de Procedură Fiscală menționează că: „apreciem că solicitarea adresată direcției noastre rămâne fără obiect” , „întru-cât v-ați adresat și Direcției generale de soluționare a contestațiilor și Direcției generale coordonare inspecție fiscală din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, de la care ați primit răspuns prin adresele nr. ... / (Direcția generală de soluționare a contestațiilor) și nr. ... / (Direcția generală de coordonare inspecție fiscală).

Astfel conform adreselor de mai sus, M.F.P. prin direcțiile sus menționate își precizează punctul de vedere după, cum urmează:

[...]

- Așadar, organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

- Astfel, dacă în timpul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală constată că pe perioada verificată contribuabilul a desfășurat activitate, pentru stabilirea obligațiilor fiscale către bugetul statului se vor estima atât veniturile, cât și cheltuielile aferente, ...

- [...]

- Pentru stabilirea prețului de piață a tranzacțiilor sau bunurilor impozabile se vor obține date și informații cât mai concludente din una sau mai multe surse independente.

- Echipa de inspecție fiscală va prezenta în cadrul raportului de inspecție fiscală, în detaliu, motivele pentru care s-a utilizat metoda estimării, calculele efectuate, rezultatul estimării, alte date utilizate în cursul procedurii de estimare.

- Achipa de inspecție fiscală poate utiliza și date statistice din domeniul de activitate a contribuabilului verificat referitoare la cifra de afaceri, marja de profit, numărul mediu de personal și alte date relevante pentru justificarea estimării bazei impozabile.

[...]

Temeiul de drept invocat de organele de inspecție fiscală în Decizia de impunere pentru stabilirea de sume suplimentare în ceea ce privește baza impozabilă a impozitului pe venit, respectiv art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare care prevede:

Art. 67

Estimarea bazei de impunere

[...]

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

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

Norme metodologice:

Art. 65

65.1. Estimare bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

[...]

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală.

Nu pot constitui temeiul de drept pentru susținerea motivelor de fapt invocate pentru majorarea bazei de impozitare a impozitului pe venit.

Deficiențele constatate de organul de inspecție fiscală în legătură cu modul defectuos de conducere a evidenței contabile, respectiv „neefectuarea inventarierii generale a patrimoniului, neîntocmirea notelor de intrare – recepție pentru producția deținută în magaziile proprii, nesemnarea proceselor verbale de recoltare de către persoanele împuternicite, bonurile de consum pentru producția utilizată ca sămânță și combustibil nu permit identificarea operațiunilor efectuate, nu sunt deficiențe care să nu permită organului de inspecție fiscală să determine baza de impozitare a impozitului pe venit.

Conform art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare.

Documentele justificative si evidențele contabile ale petentei constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

În cadrul constatărilor efectuate în capitolul IV privind impozitul pe venit, organul de inspecție fiscală nu a constatat faptul că, contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală, motiv de fapt invocat în susținerea deciziei acestuia de a proceda la estimarea bazei de impozitare, ci dimpotrivă din afirmațiile făcute în cadrul capitolului reiese faptul că, în fiecare an din cei care au făcut obiectul inspecției *au fost depuse la organul fiscal, în termenul legal, declarațiile speciale privind veniturile realizate, declarații întocmite pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă și a registrului de încasări și plăți, numerotat, șnuruat, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial, cum se menționează la capitolul V din raport.*

Având în vedere cele două aspecte prezentate mai sus, precum și a faptului că în cadrul verificărilor efectuate, organul de inspecție fiscală nu a avut constatări și nu a adus probe în ceea ce privește efectuarea de livrări de produse agricole fără a se întocmi documente de livrare și fără a fi înregistrate în contabilitate, consideră că în această situație nu se impunea folosirea procedurii de stabilire a bazei de calcul a impozitului pe venit, prin estimarea producției agricole obținute de către contribuabil, **în anii ... și respectiv ...**, aceasta fiind făcută în afara cadrului legal de către organul de inspecție fiscală.

În conformitate cu prevederile art. 67 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare, estimarea producției agricole obținute de către contribuabil, **în anii ... și respectiv ...**, este făcută fără a avea temei legal, în mod nejustificat, întrucât elementele și informațiile utilizate de organul de inspecție fiscală nu sunt cele mai relevante datorită faptului că:

- Datele, privind producțiile agricole medii/ha realizate **în anii ... – ...**, furnizate de D.A.D.R. ... , conform adreselor nr. ... / și nr. ... / , pot fi utilizate **numai** în scopuri statistice și **nu pot servi** ca probe în justiție, sau la stabilirea unor drepturi sau obligații, așa cum dealtfel reiese expres din textul acestora;

- Datele respective sunt obținute în urma prelucrării lucrării statistice „A.G.R. 2B – *suprafețele recoltate și producții obținute*”, lucrare ce se întocmește de către reprezentanții D.A.D.R. ... în teritoriu, pe baza informațiilor culese de la persoane fizice, fără a fi susținute de documente justificative;

- Inspecția fiscală s-a încheiat **la data de**, când a avut loc discuția finală, fiind prezentate rezultatele inspecției, **iar adresa nr. ... /**, prin care a fost comunicată situația producțiilor medii/ha realizate în anul ... , a fost emisă de D.A.D.R. ... **la data de**

- Prețurile avute în vedere de către organul de inspecție fiscală sunt cele utilizate de către petentă sau de un agent economic cu activitate similară, invocându-se în acest sens la raportul de inspecție fiscală, respectiv adresa nr. ... / a S.C. „ ... ” S.A. cu sediul în localitatea ... , Jud. ... , prin care se comunică prețul de vânzare fără T.V.A. pentru produsul Consideră că folosirea, în vederea estimării bazei de impozitare a impozitului pe venit, a prețurilor practicate de S.C. „ ... ” S.A. este făcută, de asemenea fără respectarea cadrului legal, deoarece nu sunt prezentate care sunt elementele care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale față de acest contribuabil și care sunt datele și informațiile deținute în sensul că acest contribuabil desfășoară activități similare.

Contribuabilul respectiv este organizat și funcționează ca societate comercială și nu ca întreprindere familială, în alte condiții de dotare cu utilaje și instalații, de tehnologii folosite, de organizare și înființare a culturilor (pe suprafețe mari), beneficiind de personal de specialitate și nu în ultimul rând de un teren de o altă calitate, având în vedere localitatea de desfășurare a activității. Totodată din adresa respectivă nu reiese perioada în care acest preț este practicat de S.C. „... ..” S.A.

În drept: O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare

Art. 5

Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

Stabilirea diferenței suplimentare a impozitului pe venit în **sumă de ... lei**, reprezentând ... % din diferența de impozit pe venit, **în sumă de ... lei** stabilită pentru anul ... și din cea **în sumă de ... lei** stabilită pentru anul ... , nu este corect făcută, deoarece acesta s-a determinat prin așa - zisa estimare a bazei de impozitare a impozitului pe venit, obținută la rîndul ei prin estimarea producției agricole realizate **în anii ... și ...** , fără a se preciza *care sunt prevederile legislației fiscale aplicabile, în acest sens.*

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare și prevederile pct. 6.1 din Norme metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare

Art. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

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

Norme metodologice:

Art. 6

6.1. În aprecierea unei situații fiscale asupra căreia urmează a lua o decizie, organul fiscal va determina stările de fapt relevante din punct de vedere fiscal prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege.

Stabilirea sumelor suplimentare nu se întemeiază pe constatări complete, asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, organul de inspecție fiscală estimând producția agricolă obținută fără a ține cont de documentele justificative și evidențele contabile ale petentei care, conform art. 64 din O.G. nr. 92/2003 privind Codului de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, constituie probe la stabilirea bazei de impunere, aceasta fiind efectuată exclusiv pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , totodată la stabilirea sumelor suplimentare organul de inspecție fiscală neprecizând care sunt mijloacele de probă prevăzute de lege utilizate.

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare

Art. 7

Rolul activ

[...]

(2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

Estimarea valorii producției agricole obținute, de către organul de inspecție fiscală, s-a făcut fără a se identifica și fără a avea în vedere toate circumstanțele edificatoare în acest caz, respectiv s-au avut în vedere prețurile utilizate de un singur agent economic cu activitate similară, fără a se preciza, nici cel puțin în acest caz, care sunt elementele edificatoare din care rezultă faptul că *agentul economic desfășoară activitate similară, respectiv modul de organizare și funcționare, condițiile de dotare cu utilaje și instalații, tehnologiile folosite, modul de organizare și înființare a culturilor, personalul de specialitate.*

Estimarea producției agricole obținute se face exclusiv pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , fără a se ține cont și de nivelul producțiilor înregistrate de alți contribuabili cu activitate similară, de pe raza aceleiași localități, sau din localități învecinate, în condiții asemănătoare.

Organul de inspecție fiscală nu a ținut cont de faptul că suprafața de teren cultivată este divizată în circa ... de parcele de diferite dimensiuni, cuprinse între ... ha și ... ha, acest fapt determinând aplicarea unor tehnologii limitate, precum și faptul că suprafața de teren cultivată a crescut de la an la an prin arendarea de noi suprafețe, care în anii precedenți fie nu au fost cultivate, fie au fost exploatate în mod individual, neputând asigura din acest motiv obținere a aceluiași nivel al producției cu acele suprafețe care au fost cultivate și exploatate în cadrul I.F. „ ... ”.

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare

Art. 12

Buna credință

Relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe bună - credință, în scopul realizării cerințelor legii.

În opinia petentei, constatările nu sunt fundamentate pe buna – credință a organului de inspecție fiscală, deoarece estimarea producției agricole obținute se facut exclusiv pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , date care pot fi utilizate numai în scopuri statistice și nu pot servi ca probe în justiție, sau la stabilirea unor drepturi sau obligații, așa cum dealfel reiese expres din textul acestora și mai mult una din adresele invocate (... /) fiind emisă și transmisă după data încheierii inspecției fiscale și stabilirii rezultatelor acesteia, comunicate cu ocazia discuției finale **din data de** .

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

[...]

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Decizia de impunere nu este motivată pe bază de probe sau constatări proprii, la stabilirea bazei suplimentare de calcul a impozitului pe venit, respectiv prin estimarea producției agricole obținute, organul de inspecție fiscală neaducând probe și nefăcând constatări în sensul că petenta nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală.

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală , republicată cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 65.1 lit. c) din Normele metodologice de aplicare a Codului de Procedură Fiscală aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, cu modificările și completările ulterioare

Art. 67

Estimarea bazei de impunere

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

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

Norme metodologice:

Art. 65

65.1 Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

[...]

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

În cadrul constatărilor efectuate în Cap. IV privind impozitul pe venit, organul fiscal nu a constatat faptul că, contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală, motiv de fapt invocat în susținerea deciziei acestuia de a proceda la estimarea bazei de impozitare, ci dimpotrivă din afirmațiile făcute în cadrul capitolului reiese faptul că au fost verificate documentele, prevăzute de normele legale, care au stat la baza înregistrării veniturilor și cheltuielilor, Registrul jurnal de încasări și plăți, registre înregistrate la organul fiscal teritorial, în condițiile legii, precum și declarațiile speciale privind veniturile realizate, declarațiile care deasemenea, au fost depuse la organul fiscal teritorial, conform prevederilor legale.

O.G. nr. 9/07.08.1992 privind organizarea statisticii oficiale, republicată cu modificările și completările ulterioare care prevede:

Art. 16

[...]

(2) *Datele și informațiile statistice confidențiale nu pot servi ca probe în justiție sau la stabilirea unor drepturi sau obligații pentru subiecții statistici la care se referă.*

Având în vedere prevederile de mai sus, estimarea bazelor de impunere, pe baza datelor furnizate de D.A.D.R. ... , fără ca organul de inspecție fiscală să aducă probe și fără să facă constatări în sensul că petenta nu a înregistrat în totalitate producția obținută și/sau că a efectuat livrări de produse fără a întocmi documentele legale de livrare sau fără a înregistra toate livrările în evidența contabilă sau fiscală, o consideră nejustificată, fiind făcută în afara cadrului legal.

Alineatul 1 al articolului 56 din Constituția României precizează obligația cetățenilor români de a contribui, prin intermediul impozitelor și taxelor, denumite „*contribuții financiare*”, la cheltuielile publice , iar la alineatul 2 aceluiași articol se prevede că „*Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale.*”

Pe baza acestor principii constituționale și a concepției moderne, democratice a statului și administrației, inspecția fiscală are drept scop exclusiv corectitudinea fiscală, ceea ce înseamnă că stabilirea unei diferențe de impozit nu este neapărat un obiectiv al inspecției fiscale, ci unul din efectele sale și astfel, o contribuție a administrației pentru a asigura principiul impozitării uniforme. Derivat din principiul egalității tuturor cetățenilor în fața legii, acest principiu are rang constituțional.

Într-un sistem declarativ, inspecția fiscală este un instrument indispensabil pentru asigurarea principiului constituțional al egalității impunerii pentru toți cetățenii.

În acest sens, inspecția fiscală trebuie să fie desfășurată într-un mod corect, imparțial și cu obiectivitate și trebuie să fie efectuată astfel încât să stabilească corectitudinea îndeplinirii obligațiilor fiscale de către petentă.

Organul de inspecție fiscală cu adresa nr. ... din se transmite un exemplar din Decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar de plată nr. ... din , **sub antetul D.G.F.P. ... – A.F.P. , fără ca aceasta să poarte numărul și data respectivă.** Totodată constatăm, fără a găsi o explicație legală, că deși avizul de inspecție fiscală a fost înaintat sub antetul D.G.F.P. ... – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice nr. ... , Decizia de impunere privind impozitul pe venit suplimentar de plată (nr. ... din – conform mențiunilor din adresă) este emisă sub antetul D.G.F.P. ... – A.F.P. , *ambele fiind semnate de aceleași persoane, ca reprezentanți legali (!!!);*

- la capitolul II din raportul de inspecție fiscală se face precizare că documentul legal în baza căruia petenta funcționează este „*Autorizația de funcționare emisă de Primăria ... nr. ... / , în baza Legii nr. 507/2002*”, **documentul legal real**, privind funcționarea petentei, fiind certificatul de înregistrare emis de O.R.C. de pe lângă Tribunalul ... cu seria ... , nr. ... , petenta având număr de ordine în registrul comerțului ... / ... / , Legea nr. 507/2002 **fiind abrogată** de Legea nr. 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiale care desfășoară activități economice în mod independent;

- la capitolul II din raportul de inspecție fiscală se face precizare că „Tipul activității desfășurate: **activitate principală** conform cod CAEN ... - / ”. Conform certificat de înregistrare la O.R.C. ... , **activitatea principală** este: – Cod CAEN ... , iar conform Certificat constatator emis de O.R.C. ... la data de , **alte activități** declarate sunt: (**exclusiv ...**) **și a** – cod CAEN ... și – cod CAEN ... ;

- deși în Avizul de inspecție fiscală se precizează faptul că *perioada generală supusă verificării o constituie activitatea desfășurată în anii ... - ...*, atât la capitolul I și IV din raportul de inspecție fiscală se face precizare că *perioada supusă verificării pentru impozitul pe venit este ... - ...*.

Aceste aspecte pot fi considerate deficiențe minore de către organele de inspecție efectuată, dar avînd în vedere și motivele de fapt și de drept prezentate mai sus, se consideră că a fost lezată în dreptul petentei prin emiterea deciziei de impunere ce face obiectul prezentei contestații, întrucît așa cum sunt prezentate și fundamentate constatările în raport de inspecție fiscală, stabilirea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe venit, în sumă de ... lei și respectiv a diferenței de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei și a dobânzilor aferente în sumă de ... lei, s-a făcut **în afara cadrului legal**.

Față de cele prezentate solicită **anularea parțială** a Deciziei fără număr (!) respectiv nr. ... din ... (conform adresei nr. ... din ...), întocmită în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr. ... din ... și **scutirea de plată** a sumei totale ... lei, reprezentând diferență de impozit pe venit de plată în sumă de ... lei și dobânzi aferente în sumă de ... lei, sume ce reprezintă ... % din diferențele de impozit pe venit stabilite prin estimarea bazei de impozitare a impozitului pe venit, sume ce fac obiectul prezentei contestații. Totodată, în situația admiterii solicitării petentei, se va stabili cu titlul de pierdere fiscală aferentă anului ... , conform cotei de ... % de participare a petentei, la nivelul sumei de ... lei.

Aceste aspecte așa cum sunt prezentate și fundamentate în raport de inspecție fiscală, stabilirea bazei impozabile suplimentare pentru impozitul pe venit, **în sumă de ... lei** și respectiv a diferenței de impozit pe venit de plată **în sumă de ... lei** și a dobânzilor aferente **în sumă de ... lei**, s-a făcut în afara cadrului legal.

[...]

Temeiul de drept - se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. [...]

Organul de revizuire reține că documentul prin care s-a individualizat datoria fiscală suplimentară, nu dă posibilitatea stabilirii cu claritate a obligațiilor fiscale cu care petenta a fost obligată la plată, ori acesta trebuia să vină în clarificarea situațiilor inexacte ori incomplete.

Decizia de impunere emisă în urma controlului, reprezintă actul administrativ care trebuie să clarifice situația obligațiilor suplimentare, să prezinte cu claritate considerentele avute în vedere, la determinarea stării **de fapt** și **de drept** care au condus la calculul bazei impozabile suplimentare, să aibă înscris detaliat temeiul legal respectiv încadrarea faptei constatate.

Pe baza considerentelor reținute, soluția cauzei este regăsită în prevederile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct. 12.7 și 12.8 din Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în care se stipulează:

* Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, (publicată în M.O. nr. 513/31.07.2007), republicată, cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 216

[...]

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

[...]

* Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicata (M.O. nr. 893/06.10.2005);

[...]

12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

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

[...]

Față de cele prezentate de organul de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală, în Referat, din contestația depusă de petentă și din documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestației nu se poate investi în soluționarea cauzei, fapt pentru care **urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr. ... / ...** **... .. pentru suma de ... lei,** (dintr-un total stabilit suplimentar de **... lei**), privind obligațiile suplimentare stabilite de organul fiscal prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de înregistrat sub nr. ... /... .. .

2. Referitor la accesoriile aferente diferenței de impozit pe venit stabilită suplimentar de plată pe perioada - reprezentând:

- ... lei

- dobânzi;

Cauza supusă soluționării Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului ... , este de a stabili dacă petiționara datorează accesoriile în cauză, (dobânzi) în condițiile în care nu a achitat la termen debitele reprezentând taxă pe valoarea adăugată .

In fapt : organul de inspecție fiscală reține că la stabilirea acestora în sarcina petentei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina petiționarei au fost reținute ca fiind desființat debitul de natura **impozitului pe venit** prin estimare în sumă de **... lei**, aceasta datorează **dobânzi aferente în sumă de ... lei**, calculate de organele de inspecție fiscală, față de suma contestată de **... lei**.

Se reține astfel că petenta a solicitat soluționarea contestației pentru **suma de ... lei, față de ... lei** și dobânzi aferente debitului în sumă de **... lei, față de ... lei**.

In drept: cauza își găsește soluționarea în prevederile art. 116, art. 119 si art. 120 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare în Monitorul Oficial nr. 513/2007 care se stipulează:

* Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (M.O. nr. 513/31.07.2007), cu modificările și completările ulterioare;

[...]

ART. 116

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(5) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

[...]

ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.

[...]

ART. 120

Majorări de întârziere

(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

[...]

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

[...]

Principiul de drept **accessorium sequitur principale** își găsește deasemenea aplicabilitatea în speța de față.

În aceste condiții, contestația îndreptată împotriva sumei de ... **lei**, reprezentând dobânzi aferente diferenței de impozit pe venit prin estimare în sumă de **lei, urmează a fi desființată pentru suma de ... lei.**

Analizând decizia emisă de organul de inspecție fiscală pe surse, rezultă că s-a stabilit ca diferența de impozit pe venit prin estimare suma totală de ... **lei**, din care s-a contestat suma de ... **lei** careia îi corespunde dobânzi în sumă de ... **lei**.

Organul de revizuire, față de cele prezentate de petentă și de organul de inspecție fiscală, propune ca **cererea petentei să fie desființată pentru suma de ... lei, care reprezintă accesorii aferente diferenței de impozit pe venit prin estimare în sumă de ... lei pentru care s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. ... din**

3. În ultima frază a contestației, petenta își suplimentează cererea prin recalcularea pierderii fiscale aferentă anului ... conform cotei de ... % , cotă de participare la repartizarea venitului net sau a pierderii nete – la nivelul sumei de ... lei.

Organul de revizuire analizând acest capăt de cerere și luând în considerare faptul că cererea inițială a petentei privind suma totală de ... lei urmează a fi desființată, pentru acest capăt de cerere propune **să fie respins ca fiind rămas fără obiect.**

*

* *

Avand în vedere motivele **de fapt** și **de drept** arătate, în temeiul Hotărârii Guvernului nr. 34/2009, privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor Publice, Hotărârea Guvernului nr. 109/2009 privind organizarea și funcționarea Agenției Naționale de Administrare Fiscală, Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului ...

D E C I D E :

Art.1. Se desființează parțial Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare stabilite de organul de inspecție fiscală nr. ... din , pentru suma totală de ... lei reprezentând :

- diferență impozit pe venit	= ... lei;
- dobânzi aferente	= ... lei.

Direcția Generală a Finanțelor Publice ... – Activitatea de Inspecție Fiscală – Serviciul de Inspecție Fiscală nr. ... - Persoane Fizice, urmează ca în termen de 30 zile de la comunicarea prezentei, să întocmească un nou act administrativ fiscal care va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației, pentru care s-a emis decizia de mai sus și care vor putea fi contestate potrivit legii.

Art. 2. Se respinge ca fiind fără obiect solicitările petentei privind stabilirea cu titlu de pierdere fiscală aferentă anului ... , conform cotei de ... % de participare a petentei la nivelul sumei de ... lei.

Art. 3. Decizia poate fi atacată la instanța de contencios administrativ competentă, în termen de ... luni de la data comunicării.

Art. 4. Prezenta a fost redactată în ... (...) exemplare, egal valabile, comunicată celor interesați.

Art. 5. Biroul de soluționare a contestațiilor va duce la indeplinire prevederile prezentei decizii.

... ...

Director Executiv