

Biroul solutionare contestatii din cadrul Directiei Generale a Finantelor Publice ... a fost sesizat de Activitatea de inspentie fiscala, Serviciul inspectie fiscala persoane fizice - prin adresa nr. ... cu privire la contestatia formulata de I.I.... cu sediul in loc.... Judetul ... CF ...,F....

Contestatia a fost formulata impotriva actelor administrativ fiscale, respectiv: raportului de inspectie fiscala nr. ..., decizia de impunere nr....., decizia de impunere ... pentru suma totala ... de lei dupa cum urmeaza:

- .. lei T.V.A. de plata
- ... lei dobanzi/majorari de intarziere aferente T.V.A.
- ... lei penalitati de intarziere TVA
- ... lei impozit pe venit
- ... lei dobanzi/majorari de intarziere aferente imp. venit

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 din O.G. nr. 92/2003(R) privind Codul de procedura fiscala, republicata , cu modificarile si completarile ulterioare, in raport de data comunicarii deciziei contestate respectiv ..., potrivit confirmarii de primire anexata in copie la dosarul cauzei si data depunerii contestatiei respectiv ... conform stampilei registraturii de pe contestatia aflata in original la dosarul cauzei.

Directia Generala a Finantelor Publice ...prin Biroul de solutionare contestatii, constatind ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 si art. 209 din O.G. nr. 92/2003 (R) privind Codul de procedura fiscala, este competent sa solutioneze prezenta contestatie.

I. I.I.... contesta Raportul de Inspectie Fiscala nr....,a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... din .. privind TVA – debit = ... lei,dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA = .. lei,penalitati de intarziere = ... lei si Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.... din ... privind impozitul pe venit,debit = ... lei,dobanzi/majorari de intarziere aferente de ... lei solicitindu-ne anularea actelor administrative contestate considerandu-le nelegale.

I.I. ... arata ca fost supusa unei inspectii fiscale in perioada ..... asupra impozitului pe venit pentru perioada ... si asupra taxei pe valoarea adaugata pentru perioada .....

Cu privire la impozitul pe venit aferent anului ... si TVA contestatorul mentioneaza ca au fost stabilite in mod eronat de catre organul de control prin estimarea productiei de grau si floarea soarelui,fiind incalcate prevederile art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare si ale Normelor metodologice de aplicare a O.G. 92/2003

pentru punerea in aplicare a art.67 care prevad la pct. 65.1:”estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declaratii fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corecta a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuza sa colaboreze la stabilirea starii de fapt fiscale,inclusiv situatiile in care contribuabilul obstructioneaza sau refuza actiunea de inspectie fiscala;

c) contribuabilul nu conduce evidenta contabila sau fiscala;

d) cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.”

De asemenea mai precizeaza ca organul fiscal a aplicat in mod eronat prevederile OMFP. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, care prevad la art.1 urmatoarele:

”stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite,taxe,contributii si alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectueaza de organele de inspectie fiscala cum ar fi:

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

- documntele si informatiile solicitate nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Contestatarul spune ca nu se incadreaza in nici una din situatiile prevazute anterior,deoarece:

-conduce evidenta contabila in partida simpla

- a inregistrat in registrul de incasari si plati toate veniturile incasate in perioada verificata si respectiv cheltuielile aferente;

- a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documentele solicitate;

-a depus la organul fiscal declaratiile anuale privind veniturile realizate;

-a intocmit si depus la organul fiscal deconturile de taxa pe valoarea adaugata in care a inregistrat operatiunile desfasurate.

I.I. ... precizeaza ca organul de inspectie fiscala a aplicat in mod eronat prevederile OMFP 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere,si mai spune ca oragnul de inspectie fiscala nu face nici o referire la articolul din OMFP 3389/2011 care a fost aplicat in vederea estimarii,nu indica metoda de estimare aplicata in functie de prevederile art.2,modul cum a fost selectata metoda de stabilire a bazei de impunere prin estimare.

Contestatarul arata ca organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile art. 5 din O.M.F.P. 3389/2011 : “ organele de inspectie fiscala vor mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere”. Se mai face precizarea ca suprafata de teren a intreprinzatorului este amplasata in raza localitatii ...,jud. ... ,fiind concesionata

de la Consiliul Judetean ... si este incadrata in zona agricola III cu grad de fertilitate III -IV conform Raportului de evaluare detinut de Consiliul Judetean ....

Terenul agricol pe care il detine este slab calitativ si productiv fapt dovedit si de sprijinul acordat in mod obisnuit pentru motivul ca zona de amplasare este declarata zona defavorizata de conditii naturale specifice conform adresei .... emisa de APIA -Centrul judetean... pe care o ataseaza la contestatie.

Mai explica ca pe un teren slab cantitativ si productiv este imposibil sa se realizeze productiile agricole de... kg/ha pentru cultura de floarea soarelui si chiar de grau in special in anul ... in suma de ... prin estimarea productiei precum si taxa pe valoarea adaugata aferenta acestei diferente de venit in suma de ... lei.

I.I. ... mai contesta si diferentele de plata reprezentand impozit pe venit din Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... privind impozitul pe venit rezultate ca urmare a neacceptarii ca venituri neimpozabile a sumelor primite in anii ... de la APIA cu titlu de sprijin pe suprafata,acordat producatorilor agricoli. Se mai precizeaza ca organul de inspectie indica in Decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... din ... ca temei de drept in baza caruia s-au calculat diferentele de venit,art.48 din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare.In fapt articolul de lege mentionat precizeaza, la paragraful (2) : "venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, exclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anulara sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

Mai se specifica ca subventia inacasata de la APIA nu se incadreaza in prevederile art.48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ca organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare art.42 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal,cu modificarile si completarile ulterioare care prevad "in intelesul impozitul pe venit,urmatoarele venituri nu sunt impozabile:

a) ajutoarele, indemnizațiile și alte forme de sprijin cu destinație specială,

acordate din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele locale și din alte fonduri publice, inclusiv cele din fonduri externe nerambursabile, precum și cele de aceeași natură primite de la alte persoane, cu excepția indemnizațiilor pentru incapacitate temporară de muncă.

De altfel ,pct.4 indice 1 din Normele de aplicare ale Codului fiscal precizeaza:”in categoria veniturilor neimpozabile se cuprind si formele de sprijin acordate din bugetul de stat si din fonduri externe nerambursabile in conformitate cu legislatia interna si reglementarile europene,de exemplu:

-ajutoarele de stat acordate producatorilor agricoli,in coformitate cu prevederile O.G. 14/2010 privind masuri financiare pentru reglementarea ajutoarelor de stat acordate producatorilor agricoli,incepand cu anul ...(...)

- sprijinul acordat producatorilor agricoli sub forma schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare,potrivit OUG 125/2006 pentru aprobarea schemelor de plati directe si plati nationale directe complementare,care se acorda in agricultura incepind cu anul ...(....)

-sprijinul nerambursabil acordat potrivit Programului National pentru Dezvoltare Rurala aprobat prin Decizia Comisiei Europene nr.C(2008)3381 din 16.07.2008 (...).

Contestatarul mai precizeaza ca organul fiscal in mod eronat a considerat ca subventia de la APIA in anii ...in suma de... lei reprezinta venit impozabil,fara a indica baza legala. Articolul 48,alin(2) din Legea 571/2003 la care face referire organul fiscal nu se refera la sprijinul acordat producatorilor agricoli.

Avandu-se in vedere cele mentionate mai sus I.I.... solicita sa i se desfiinteze deciziile de impunere nr. ... si nr.....

## **II. Activitatea de Inspectie Fiscala , in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr.... din data de ..., formuleaza urmatorul punct de vedere:**

Referitor la raportul de inspectie fiscala nr. ... si deciziile de impunere privind obligatiile suplimentare de plata nr.... si...

- in mod eronat contribuabilul sustine ca nu a fost prezentata metoda de estimare deoarece in raportul de inspectie fiscala la capitolul TVA si la capitolul impozit pe venit se face mentiunea ca estimarea a fost efectuata prin compararea cu productiile medii comunicate de DADR... pentru aceiasi localitate la preturile comunicate de Consiliul Judetean ....

- justificarea necesitatii estimarii productiilor obtinute a fost nivelul productiilor inregistrate in contabilitate mult sub nivelul productiilor medii obtinute in aceiasi localitate comunicate de DADR ....

- Raportul de evaluare a terenului atasat la contestatie nu a fost prezentat ca document justificativ organului de inspectie in timpul efectuării inspectiei

fiscale.

- in mod eronat contribuabilul sustine ca organul de inspectie fiscala a procedat in mod eronat la estimarea productiei de grau si floarea soarelui fara a justifica situatia care a determinat necesitatea estimarii deoarece in raportul de inspectie fiscala se precizeaza in mod foarte clar ca estimarea s-a efectuat ca urmare a inregistrarii unor productii mult inferioare productiilor medii realizate in aceiaasi localitate, adresa de la APIA din care rezulta ca pentru terenul agricol pe care il foloseste el .. sprijinul pe suprafata este mai mare decat la alti producatori agricoli ca urmare a faptului ca acest teren se afla intr-o zona defavorizata nu a fost prezentat ca si document justificativ organului de inspectie fiscala in timpul efectuarii inspectiei fiscale dupa cum se poate observa si din datele adresei, citatul din normele metodologice date in aplicarea art.42 din Legea 571/2003 actualizata prezentat de contribuabil in sustinerea contestatiei a fost aprobat abia prin aparitia OUG 50/2011 intrata in vigoare la 31.01.2012 nefiind aplicabila in mod retroactiv pentru perioada supusa inspectiei fiscale .

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

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

**(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

Aceste prevederi se coroboreaza cu cele ale punctului 2.5 din Ordinul nr. 2.137 din 25 mai 2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală care precizeaza “ **Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

**In fapt** , prin Raportul de inspectie fiscala nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ... si nr....organele de inspectie fiscala au stabilit :

**In ceea ce priveste impozitul pe venit in suma de ... lei cat si accesoriile aferente in suma de ... lei**

**Verificarea a cuprins perioada ....:**

**Pentru anul fiscal...** contribuabilul depune declaratia anuala privind veniturile realizate,cu urmatoarele elemente de venituri si cheltuieli:

Venit brut                    . ...lei  
Cheltuieli                    .. lei  
Pierdere fiscala            ... lei

Prin decizia de impunere anuala pe anul .., emisa de AFP ..., este stabilit impozit venit de plata - ..lei.

La verificarea modului de inregistrare a tuturor veniturilor ,aferente activitatii desfasurate,a evidentierii acestor venituri,pentru determinarea operatiunilor impozabile realizate de contribuabil s-au constatat diferente,in plus in suma de ... lei reprezentand sprijin pe suprafata acordat de APIA,conform Deciziei nr.... pe care intreprinzatorul a inregistrat-o in Registrul jurnal de incasari si plati ca fiind venituri neimpozabile,incalcandu-se prevederile art.48,alin (20,din Legea 571/2003(A).

La sfarsitul inspectiei fiscale nu a rezultat impozit pe venit suplimentar:

.... CNP ...

- Venit net anual impozabil din Decizia de impunere (activitati independente)	- ... lei
-Diferenta venit net anual stabilit suplimentar	...lei
- Venit net anual recalculat	- ... lei
- Impozitul pe venit din decizia de impunere	.. lei
- Impozit pe venit stabilit de organele de inspectie fiscala	.. lei
- Diferenta impozit venit stabilita de plata	.. lei

**Pentru anul ...** contribuabilul depune declaratia anuala privind veniturile realizate,cu urmatoarele elemente de venituri si cheltuieli;

Venitul brut                    ... lei  
Cheltuieli                    ..lei  
Pierdere fiscala                    ... lei

Prin Decizia de impunere anuala pe anul..., emisa de AFP..., s-a inscris Impozit venit de plata .. lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit in anul ... venituri in plus in suma de ...lei ce provin din :

-sprijin pe suprafata in suma de :

-... lei din Decizia nr. ...

-... lei din Decizia nr. ... pe care

intreprinzatorul le-a inregistrat in Registrul jurnal ca venituri neimpozabile;

-.. lei estimarea productiei de grau ;

-.. lei estimarea productiei de floarea soarelui

Organul fiscal a procedat la estimarea productiei de grau si floarea soarelui conform art.67,din OG.92/2003 (AR) ,a OMFP nr. 3389/2011,coroborate cu prevederile art.48,alin .2,din Legea nr.571/2003(A)la pretul comunicat de Consiliul Judetean ...,si prin comparare cu alte activitati similare desfasurate in aceeasi zona, media productiei comunicata de D.A.D.R. ...,s-a procedat la recalcularea bazei de impunere ,astfel:

-grau: .. ha x... kg/ha (diferenta fata de media stabilita de DADR ..,conform adresei nr..)= .. kg x .. lei/kg = ... lei.

- Floarea soarelui: .. ha x ..kg/ha (diferenta fata de media stabilita de DADR ..,conform adresei nr....)= ..kg x .. lei =.. lei

Din verificarea modului de inregistrare a cheltuielilor aferente obtinerii veniturilor au constatat diferente in suma de .. lei reprezentand achizitionare de combustibil si materiale de constructii pentru uzul personal incalcandu-se prevederile art.48 alin.(7),lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

... CNP ..

- Venit net anual impozabil din Decizia de impunere	...lei
- Diferenta venit net stabilita suplimentar	... lei
- Venit net	.. lei
- Pierdere fiscal din anul precedent	... lei
- Venit net anual recalculat	... lei
- Impozit pe venit din decizia de impunere	.. lei
- Impozit pe venit stabilit de organele de inspectie fiscal	.. lei
- Diferenta impozit pe venit stabilita de plata	.. lei

**In ceea ce priveste TVA in suma de ...cat si accesoriile aferente in suma de ...lei :**

**Perioada verificata la TVA ..**

I.I. ... este platitor de TVA trimestrial de la data de ... prin optiune iar incepind cu luna ...este platitor lunar.

I.I. ... figureaza la data de ... cu TVA in suma negativa de ... lei (conform decont TVA nr....).

Pentru perioada verificata, intreprinzatorul deduce TVA in suma de ... lei

colecteaza TVA in suma de ... lei la care se adauga soldul sumei negative la ..,in suma de .. lei precum si platile efectuate de catre contribuabil dupa cum urmeaza:

... lei plata efectuata in data in data de...

-.. lei plata efectuata in data de ...

-.. lei plata efectuata in data de ...

In urma inspectiei fiscale, organul de control a stabilit, pentru perioada verificata, TVA dedus in suma de ... lei si TVA colectat in suma de ... lei rezultand TVA suma negativa de .. lei, la care se adauga soldul sumei negative la ...in suma de .. lei precum si platile efectuate de catre contribuabil, in suma de .. lei, rezultand la sfarsitul perioadei verificate TVA in suma negativa de ... lei, cu o diferenta in plus fata de contribuabil in suma de ... lei.

Diferenta de TVA stabilita in urma inspectiei este aferenta diferentei productiei de grau si floarea soarelui, infiintata in anul ...dupa cum urmeaza:

- suma de ... lei diferenta ce provine din necolectarea TVA-ului aferent productiei de grau infiintata in anul .. ( $\dots \text{ ha} \times \dots \text{ kg/ha} \times \dots \text{ lei} \times 24\% = \dots \text{ lei}$ )

-... lei diferenta ce provine din necorelarea TVA -ului aferent productiei de floarea soarelui infiintata in anul ... ( $\dots \text{ ha} \times \dots \text{ kg/ha} \times \dots \text{ lei/kg} \times 24\% = \dots \text{ lei}$ )

Pentru diferenta in suma de .. lei au fost calculate majorari in suma de .. lei si penalitati in suma de .. lei pina la data de .., in conformitate cu prevederile art.119 din O.G. nr.92/2003 ®.

#### **a) Referitor la sprijinul pe suprafata**

In sustinere petentul arata ca subventia inacasata de la APIA in anii .. si .. nu se incadreaza in prevederile art.48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si ca organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare art.42 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si ale pct.4 indice 1 din Normele de aplicare ale Codului fiscal potrivit carora aceste venituri sunt neimpozabile.

**In drept-** spetei in cauza ii sunt aplicabile prevederile art 48 al (1) , (2), si alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare care precizeaza :

**Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

**(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](#).**



**(2) Venitul brut cuprinde:a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;**

**(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

**a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;**

**b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;**

**c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz;**

**d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:**

**(.....)”**

**Din contextul prevederilor legale de mai sus se retine ca 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.In venitul brut se cuprind sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii.**

Referitor la afirmatiile facute de contestatar cu privire la incadrarea acestor venituri in exceptiile prevazute la art. 42 din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare facem precizarea ca pana la data de ..aceste sume incasate de la APIA nu se regasesc mentionate in mod expres ca forme de sprijin cu destinatie speciala cuprinse in categoria veniturilor neimpozabile asa cum sustine contestatarul.Pana la data de .. legiuitorul a inclus in categoria veniturilor neimpozabile : alocatiile de stat pentru copii, indemnizatiile lunare pentru persoanele cu handicap,ajutoare sociale si alte sume asemenea potrivit pct.3 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG nr.44/2004.

**Incepand cu data de ... prin Hotararea [nr. 50 din 25 ianuarie 2012](#) pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal, aprobate prin [Hotărârea Guvernului nr. 44/2004](#) legiuitorul modifica normele de aplicare a art. 42 lit.a, incluzand in categoria veniturilor neimpozabile sumele primite de la APIA ca sprijin de suprafata la pct.4<sup>1</sup>. Dar in acelasi timp potrivit art.48 alin(7)lit.b)din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare **nu sunt cheltuieli deductibile *cheltuielile corespunzatoare venitului neimpozabil ale caror surse se afla pe teritoriul Romaniei sau in strainatate*** .**

Facand o paralela intre cele doua perioade aratate mai sus, delimitate de modificarile aduse normelor metodologice de aplicare a codului fiscal, se retine ca pana la data de ..sprijinul pe suprafata este inclus in venitul brut dar si cheltuielile efectuate din aceasta sursa sunt cuprinse in categoria cheltuielilor deductibile, iar incepand cu data de ... sprijinul pe suprafata este cuprins in catego-

ria veiturilor neimpozabile iar cheltuielile efectuate din aceasata sursa sunt incluse in categoria cheltuielilor nedeductibile, practic efectul fiscal fiind acelasi .

Fata de situatia de fapt si de drept prezentată, organul de solutionare a contestatiei a retinut că I.I. ... in mod eronat nu a inclus in venitul brut sumele de bani incasate de la APIA ca spijin pe suprafata respectiv a sumei de .. lei incasata in anul... si a sumelor de .. lei resepectiv de ... lei incasate in anul ... fapt ce a **contribuit la diminuarea veniturului net si implicit a impozitului pe venit aferent anilor .. si ..**

Avand in vedere ca argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat , prevederile legale invocate in prezenta cat si considerentele aratate mai sus, pentru capatul de cerere cu privire sprijinul pe suprafata incasat in anii ..si..cu consecinta in majorarea veniturului impozabil, contestatia urmeaza sa fie respinsa partial ca neintemeiata pentru suma de ...lei impozit pe venit in temeiul pct.11.1 lit.a) din Ordinul nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

**“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

**a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”.**

**b) Referitor la estimarea de catre organele de inspectie fiscala a productiei de grau si floarea soarelui**

In sustinere petentul arata ca organele de control in mod eronat au procedat la estimarea productiei de grau si floarea soarelui, fiind incalcate prevederile art.67 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare , ale Normelor metodologice de aplicare a O.G. 92/2003 pentru punerea in aplicare a art.67 cat si ale OMFP 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Il .. mai face precizarea ca suprafata de teren este amplasata in raza localitatii .., jud. .. fiind concesionata de la Consiliul Judetean .. si este incadrata in zona agricola III cu grad de fertilitate III -IV conform Raportului de evaluare detinut de Consiliul Judetean .. pe care il ataseaza in copie la dosarul cauzei.

Mai explica ca pe un teren slab cantitativ si productiv este imposibil sa se realizeze productiile agricole de .. kg/ha pentru cultura de floarea soarelui si chiar de grau in special in anul.. in suma de.. prin estimarea productiei precum si taxa pe valoraea adaugata aferenta acestor diferente de ... lei.

In conformitate cu prevederile art.213 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare organul de

solutionare a contestatiei prin adresa nr.... a solicitat un punct de vedere Directiei generale de metodologii fiscale ,indrumare si asistenta a contribuabilor cu privire la estimarea de catre organele fiscale a productiilor agricole la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ... (pe zone)cu consecinte in majorarea veniturilor si implicit a TVA si impozitului pe venit datorate bugetului general consolidat al statului.

**In drept, potrivit art 94 alin.(1), (2) si (3) lit.e) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare,**

*„(1) Inspectia fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.*

*(2) Inspectia fiscală are următoarele atribuții:*

*a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

*(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la: e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;”*

De asemenea in conformitate cu art. 105 alin.(1) din acelasi act normativ :

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

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

*“102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”*

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

Astfel, potrivit art.67 alin. (1) din Codul de procedura fiscala,organul fiscal stabileste baza de impunere si obligatia fiscala de plata aferenta, prin estimarea rezonabila a bazei de impunere, folosind orice proba si mijloc de

proba prevazute de lege,ori de cate ori acesta nu poate determina situatia fiscala corecta.

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

„a) în situația prevăzută la [art. 83](#) alin. (4);

b) *în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*”

Adasar estimarea bazelor de impunere se face pe de o parte in situatia prevazuta la art.83 alin(4),respectiv stabilirea din oficiu a obligatiei fiscale se face prin estimarea bazei de impunere in cazul contribuabililor care nu si-au indeplinit obligatia de a depune declaratii fiscale, iar pe de alta parte in situatiile in care organele de inspectie fiscala constata ca evidentele contabile sau fiscale ori declaratiile fiscale sau documentele si informatiile prezentate in cursul inspectiei sunt incorecte,incomplete,precum si in situatia in care acestea nu exista sau nu sunt puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala.

Privind modalitatea de estimare a bazelor de impunere,prin art.67 alin(3) si (4) din Codul de procedura fiscala,se prevede ca,

„(3) *In situatiile in care potrivit legii,organele fiscale sunt indreptatite sa stabileasca prin estimare bazele de impunere,acestea identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.*

(4) *In scpoul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere,aprobrate prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.*”

Potrivit art.1 alin.(2) si (3) din Ordinul presedintelui AgentieiNationale de Administrare Fiscal nr.3389/2011privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere,se precizeaza :

#### **“ART. 1**

(1) *Stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru impozite, taxe, contribuții și alte sume datorate bugetului general consolidat al statului se efectuează de organele de inspecție fiscală în situații cum ar fi:*

- *documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete;*

- *documentele și informațiile solicitate nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.*

(2) *Pentru estimarea bazei de impunere organele de inspecție fiscală vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

*(3) Stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atât a veniturilor, cât și a cheltuielilor aferente acestora.*

*(4) Valoarea estimată a bazei de impunere va fi utilizată pentru stabilirea impozitelor, taxelor sau contribuțiilor, precum și a eventualelor diferențe ale acestora datorate bugetului general consolidat al statului.”*

Din contextul prevederilor de mai sus se retine ca pentru estimarea bazei de impunere **organele de inspectie fiscala vor identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, iar stabilirea bazei de impunere se va face prin estimarea atat a veniturilor,cat si a cheltuielilor aferente acestora.**

In conformitate cu art.2 din acelasi ordin al presedintelui ANAF,in scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere,organele de inspectie fiscala pot folosi urmatoarele metode:

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

Totodata,asa cum se dispune prin art.5 din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3389/2011,organele de inspectie fiscala vor mentiona in raportul de inspectie fiscala metoda utilizata pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

Potrivit art.6 din Codul de procedura fiscala potrivit carora,organul fiscal este indreptatit sa aprecieze in limitele atributiilor si competentelor ce ii revin,relevanta starilor de fapt fiscale si sa adopte solutia admisa de lege,intemeiata pe constatari complete asupra tuturor imprejurarilor edificatoare in cauza.

In solutionarea cauzei se retin si prevederile art.7 din acelasi cod conform carora „organul fiscal este indreptatit sa examineze,din oficiu,starea de fapt,sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului,avand in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.”

Punctul de vedere formulat de Directia generala de metodologii fiscale, indrumare si asistenta a contribuabililor prin adresa nr....inregistrata la DGFP .. sub nr....

a fost data in sensul celor mai sus aratate.

Din analiza Raportul de inspectie fiscala nr. ... ce a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ...si nr... se constata ca organele de inspectie fiscala au estimat productia de grau si floarea soarelui la nivelul productiilor medii comunicate de Directia pentru agricultura ... (pe zone ) fara sa analizeze daca societatea se afla intr-una din situatiile prevazute de art.67 din Codul de procedura fiscala,cu modificarile si completarile ulterioare ,fara sa precizeze modalitatea de estimare a bazelor de impunere prin una din metodele prevazute de OPANAF nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazelor de impunere si fara sa aiba in vedere documentele justificative detinute de societate.

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

*“ (3) Prin decizie se poate desfiinta total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.*

***(3^1) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”***

*In consecinta se va desfiinta partial Decizia de impunere nr..... pentru suma de... lei reprezentand impozit pe venit si Deciza de impunere nr.-..... pentru suma de .. lei TVA stabilite ca urmare a estimarii producției agricole de grau si floarea soarelui , urmand ca organele de inspectie fiscala prin alta echipa care a incheiat actul de control sa reanalizeze situatia de fapt fiscala si sa stabileasca cu claritate obligatiile datorate bugetului general consolidat al statului in conformitate cu prevederile legale precizate in continutul deciziei de solutionare pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit pentru care s-a dispus desfiintarea.*

La reverificare se vor avea in vedere si sustinerile contestatarului din contestatia formulata.

Totodata se vor avea in vedere si prevederile pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2001 aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, coroborate cu prevederile pct. 11.5, 1.6 si 11.7 din OPANAF 2137/2011 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

***102.5. “In cazul in care, ca urmare a desfiintarii actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedura fiscala, este necesara***

**reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de catre o alta echipa de inspectie fiscala decat cea care a incheiat actul contestat".**

**11.5 "În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare".**

**11.6. "Decizia de 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".**

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

În ceea ce privește accesoriile aferente impozitului pe venit în suma de ..lei și cele aferente TVA în suma de.. lei (.. lei dobanzi de intarziere TVA + ..lei penalitati de intarziere TVA )se retine ca acestea reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Având în vedere faptul că va fi respinsă parțial contestația pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în suma de ... lei. Iar pentru faptul că se va desființa parțial actele atacate pentru impozitul pe venit în suma de ... lei și pentru TVA în suma de ... lei vor fi desființate parțial actele și pentru accesoriile aferente impozit pe venit în suma de .. lei și accesoriile TVA în suma de ..lei (.. lei dobanzi de intarziere TVA + .. lei penalitati de intarziere TVA ) urmand ca acestea sa fie recalulate in urma reverificarii daca se impune, potrivit principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul",

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. art. 67, art. 94, art. 105 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare coroborate cu art. 205, art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată și ale cu pct. 11.5 pct. 11.6, pct. 11.7 din Ordinul nr. 2137/25.05.2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală și pct. 102.5 din H.G. nr. 1050/2004 ,, se

**DECIDE :**

**Art.1. – Respingerea ca neintemeiata a contestatiei II ... cu privire la suma de..lei reprezentand:**

...lei impozit pe venit

- ... lei dobanzi/majorari de intarziere aferente imp. venit

stabilita prin *Decizia de impunere nr.....*

**Art.2.- Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ... cu privire la suma de ... lei reprezentand:**

-... lei impozit pe venit

-.. lei dobanzi/majorari de intarziere aferente imp. venit

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

-... lei T.V.A. de plata

- ... lei dobanzi/majorari de intarziere aferente T.V.A.

- ..lei penalitati de intarziere TVA

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

**Art.3 Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul ... in termen de 6 luni de la comunicare.**

**DIRECTOR EXECUTIV ,**

.....