



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală

Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Bd.Gheorghe Lazăr nr.9 B
300081 Timișoara
Tel : +0256 499 334
Fax : +0256 499 332

DECIZIE NR. 2175/702/20.08.2014

privind soluționarea contestației formulate de **X PFA** înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr.X/12.06.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1, prin adresa nr.X/11.06.2014, înregistrată la D.G.R.F.P.Timișoara sub nr.X/12.06.2014, asupra contestației formulate prin avocat de **X PFA**, cod de înregistrare fiscală RO X, ORC X F X, cu sediul în sat X nr.X, comuna X, jud. X, având sediu procesual ales la Cabinet de avocat X, în localitatea X, str. X, nr.X, ap.X, jud. X.

X PFA contestă parțial Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/31.03.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.03.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 16.04.2014 (adresa nr.X/31.03.2014 anexată la dosarul cauzei) și înregistrarea contestației la A.J.F.P. Timiș în data de 13.05.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. X PFA se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/31.03.2014, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.03.2014, solicitând admiterea contestației, anularea în parte a actului administrativ-fiscal atacat și, pe cale de consecință, exonerarea de la plata sumei de X lei, reprezentând:

- X lei - TVA stabilită suplimentar de plată;
- X lei - majorări de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată pentru perioada 25.12.2013 - 28.03.2014;
- X lei - penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar de plată pentru perioada 25.12.2013 - 28.03.2014, pentru următoarele motive:

Contestatorul, arată că urmare a controlului efectuat de organele de inspecție fiscală a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/31.03.2014, care analizează taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.08.2013-31.12.2013, respectiv soluționarea decontului de TVA aferent lunii ianuarie 2014, în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/31.03.2014.

Astfel, organul de control a constatat existența unor neregularități cu privire la TVA în perioada verificată, respectiv, cu privire la veniturile din arendă, stabilind obligații suplimentare de plată în sarcina subscrisului în valoare totală de X lei.

Din totalul acestei sume, contestatorul precizează că înțelege să conteste suma de X lei, reprezentând TVA colectată plus accesorii, stabilită de către organul fiscal ca fiind datorată în urma estimării producției de porumb la hectar.

Astfel, contestatorul arată că organul fiscal a constatat că a realizat în anul 2013 o producție de porumb de X kg/ha, în contextul în care producția medie de porumb realizată de producătorii care desfășoară o activitate similară pe raza localității X pe anul 2013 este de X kg/ha.

De asemenea arată că, organul fiscal a consemnat că nu s-au prezentat documente care să justifice în mod obiectiv producțiile obținute sub producția medie la hectar, motiv pentru care a procedat la aplicarea metodei estimării bazei de impunere în conformitate cu prevederile O.M.F. nr. 3389/03.11.2011.

Prin urmare, s-a estimat o producție medie de X kg/ha, iar diferența de producție a fost considerată ca fiind efectuată și a constituit baza de calcul a sumei de X lei, la care s-a calculat TVA în cuantum de X lei, sumă la care s-au adăugat accesoriile individualizate mai sus.

Contestatorul apreciază că organul fiscal a procedat în mod nelegal atunci când a aplicat metoda estimării bazei de impunere, în contextul în care prevederile art. 1 din O.M.F. nr. 3389/2011 arată că această metodă se utilizează 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. ”

Or, în speța de față contestatorul susține că nu se identifică niciuna din situațiile expuse de legiuitor în textul mai sus redat, întrucât toate documentele și informațiile au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, acestea fiind corecte și complete. Astfel, organul fiscal a putut constata cu exactitate cantitatea de porumb realizată la hectar, existând documente din care au rezultat în mod clar toate elementele necesare calculării bazei de impunere. Faptul că organul fiscal nu

consideră verosimilă producția realizată la hectar nu este de natură a face aplicabil ordinul care constituie temei al calculării prin estimare a bazei de impunere.

Prin urmare, contestatorul consideră ca fiind nelegală modalitatea de stabilire a bazei de impunere, întrucât în acest caz nu putea fi efectuată o estimare cât timp există date complete despre detaliile care sunt necesare calculului bazei de impunere.

Mai mult decât atât, contestatorul apreciază ca fiind abuzivă această modalitate de stabilire a unei obligații fiscale suplimentare într-un domeniu atât de supus arbitrariului cum este agricultura. Așadar, organul fiscal nu este în măsură să estimeze producția realizată la hectar, deoarece această producție este influențată de diverși factori care nu pot fi controlați și nici verificați în mod obiectiv de către organul de control fiscal, care pot include factori de mediu, de sol, de materie primă utilizată, de dăunători etc. Acești factori externi pot să afecteze doar anumite producții care să se situeze, în acest fel, sub media altor producții realizate în aceeași zonă agricolă.

De asemenea, contestatorul precizează că, într-un atare context, este abuziv a se considera că a realizat o producție cu aproape X% mai mare decât cea efectiv realizată, că a livrat o asemenea producție, cu toate că documentele justificative prezentate relevă o altă situație și, peste situația de fapt reală dovedită, să se consemneze ca fiind exactă o stare de fapt prezumată pe baza unor indicatori subiectivi, care să genereze o obligație de plată a TVA necolectată, aferentă unor livrări neefectuate.

Având în vedere că a pus la dispoziția organului fiscal toate documentele deținute, din cuprinsul cărora acesta a fost în măsură să extragă toate elementele necesare pentru stabilirea bazei reale de impunere, contestatorul solicită a se observa că baza de impunere stabilită prin estimare este greșită și să se dispună exonerarea de la plata sumei de X lei, stabilită suplimentar de către organul de control fiscal.

Argumentația juridică a contestatorului: prevederile art. 205 și următoarele din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobată prin Legea nr. 174/2004, republicată, și textele legale invocate.

II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la X PFA inspecția fiscală parțială privind taxa pe valoarea adăugată, pentru:

1. soluționarea următoarelor deconturi de TVA cu opțiune de rambursare, cu control ulterior:

- INTERNT - X/17.10.2013 aferent lunii septembrie 2013
 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei,
- INTERNT - X/21.11.2013 aferent lunii octombrie 2013
 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei,
- INTERNT - X - 2013 aferent lunii noiembrie 2013
 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei,
- INTERNT - X/10.01.2014 aferent lunii decembrie 2013
 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei.

Prin deconturile cu opțiune de rambursare menționate mai sus, persoana impozabilă X PFA a solicitat rambursarea TVA în sumă totală de X lei, pentru care s-au emis decizii de rambursare.

2. soluționarea decontului de TVA cu opțiune de rambursare nr. INTERNT- X - 2014/17.02.2014, cu control anticipat aferent lunii ianuarie 2014.

Perioada supusă verificării:

- 01.08.2013-31.12.2013 pentru taxa pe valoarea adăugată - control ulterior
- 01.01.2014 - 31.01.2014 pentru taxa pe valoarea adăugată - control anticipat.

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.03.2014, X PFA este persoană fizică autorizată fără personalitate juridică, constituită în baza O.U.G. 44/2008.

Organele de inspecție fiscală consemnează că din informațiile primite de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură X cu adresa înregistrată la A.J.F.P. Timiș - Inspecție Fiscală cu nr. X/28.06.2013 (anexa nr. 1), rezultă că persoana fizică X PFA identificat prin CUI X este înregistrat ca fermier în baza de date IACS din cadrul Serviciului Măsură de Sprijin - IT al Agenției de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură X având codul de exploatare R0 X.

Pentru anul agricol 2012 - 2013 X PFA a depus la A.P.I.A X cerere unică de plată pe suprafață declarând și solicitând la plată subvenții pentru suprafața totală exploatată de X ha din care X ha cultivate.

Pentru anul agricol 2012 - 2013 contribuabilul a avut următoarele culturi: grâu pe X ha, floarea soarelui pe X ha, porumb X ha și suprafața de X ha plante nutreț. Suprafața de X ha reprezintă pajiști comunale.

X PFA este înregistrat în scopuri de TVA la înființare atribuindu-se CIF R0 X din data de 02.03.2012.

Referitor la soluționarea deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare, cu control ulterior : INTERNT - X/17.10.2013 aferent lunii septembrie 2013 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei, INTERNT - X/21.11.2013 aferent lunii octombrie 2013 -TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei, INTERNT - X - 2013 aferent lunii noiembrie 2013 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei, INTERNT - X/10.01.2014 aferent lunii decembrie 2013 - TVA solicitată la rambursare în sumă de X lei

Analiza TVA deductibilă pentru perioada 01.08.2013 - 31.12.2013

Organele de inspecție fiscală consemnează că din verificarea documentelor primare (facturi fiscale, bonuri fiscale) care au stat la baza înregistrării TVA-ului în jurnalul de cumpărări, s-a constatat deducerea în deconturile de TVA în perioada 01.08.2013-31.12.2013, aTVA-ului în sumă totală de X lei.

TVA deductibilă declarată prin deconturile de TVA în sumă totală de X lei provine:

- suma de X lei aferentă achizițiilor de motorină, piese de schimb pentru utilaje agricole, ierbicide, îngrășăminte efectuate de pe piața internă destinate pentru întreținerea și recoltarea culturilor agricole din perioada 01.08.2013 - 31.12.2013, justificate cu facturi completate conform prevederilor art. 155 alin. (5) din Legea 571/2003, cu modificările ulterioare, așa cum prevede art. 146 alin. (1) lit. a) din același act normativ.
- suma de X lei reprezintă TVA aferentă achizițiilor de sămânță de orz de la SC X SRL, pentru care au fost aplicate măsurile de simplificare

Din total TVA dedusă prin deconturi, organul de control urmare a verificării fiscale a stabilit ca și TVA deductibilă cu drept de deducere suma de X lei.

TVA cu drept de deducere în sumă de X lei a fost justificată de contribuabil cu documente legale, respectiv facturi, așa cum prevede art. 146 alin. (1) lit.a) și lit.b) din Legea 571/2003, fiind aferente achizițiilor destinate realizării de operațiuni taxabile conform art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările

și completările ulterioare. Plata facturilor de achiziție a fost efectuată de contribuabil prin virament și prin numerar.

Din total TVA dedusă în deconturi în perioada 01.08.2013 - 31.12.2013 în sumă de X lei, organul de control a stabilit ca și nedeductibilă TVA în sumă de X lei (anexa nr. 5) reprezentând TVA dedusă nejustificat la momentul plății facturilor către furnizori aferentă unor achiziții de sămânța pentru care s-a aplicat taxarea inversă la momentul faptului generator din perioada anterioară supusă deja controlului.

TVA aferentă facturilor de achiziție sămânță a fost înregistrată în deconturile de TVA în perioada precedentă, respectiv în perioada în care a avut loc achiziția. Prin deducerea încă o dată a TVA în sumă de X lei, la momentul plății către furnizor aferentă achizițiilor cu taxare inversă contribuabilul a încălcat prevederile art. 145 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscale arată că în conformitate cu prevederile art. 145 alin. 1² din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, dreptul de deducere TVA aferent achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă care aplica TVA la încasare conform art. 134² din Codul fiscal, nu se aplică pentru achiziții de bunuri/servicii pentru care se aplică taxarea inversă.

Recapitulatie TVA deductibilă pentru perioada 01.08.2013 - 31.12.2013 cu control ulterior:

TVA deductibilă conform decontului TVA:	X lei
TVA deductibilă stabilită de organul de inspecție fiscală:	X lei
TVA nedeductibilă fiscal	X lei.

Analiza TVA colectată pentru perioada 01.08.2013 - 31.12.2013:

Organele de inspecție fiscală consemnează că în perioada verificată 01.08.2013 - 31.12.2013, X P.F.A. colectează prin deconturi, TVA în sumă totală de X lei, reprezentând TVA colectată prin aplicarea măsurilor de simplificare pentru achiziții de sămânța de orz de la X SRL.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

În perioada 01.08.2013 - 31.01.2014 persoana fizică X PFA a efectuat livrări de cereale către: S.C. X SRL CUI RO X pentru care a aplicat taxarea inversă, conform prevederilor art. 160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și către X CUI RO X pe baza borderoului de achiziție nr. X/15.10.2013 întocmit de cumpărător.

În perioada verificată X PFA a obținut (recoltat) următoarele producții:

producții	ha	producții livrate -kg-	Kg/ha	producții medii/ha
floarea soarelui	X	X	X	X
porumb	X	X	X	X

Din producția de cereale (porumb) înregistrată de către contribuabil, X kg porumb a fost vândută către agenți economici înregistrați în scopuri de TVA, la recoltare, iar diferența de X kg se află în stoc la data de 31.01.2014.

Echipele de inspecție fiscală au comparat producțiile obținute de contribuabil cu producțiile medii, în condițiile în care contribuabilul a respectat tehnologia de cultivare a culturilor, așa cum rezultă din documentele de achiziție și din bonurile de consum și a beneficiat de rambursare de TVA aferentă acestor achiziții, ultima rambursare de

TVA fiind solicitată la 31.07.2014.

Față de producțiile realizate de contribuabil în anul 2013, Direcția pentru Agricultură Județeană X, la solicitarea organului de control, a comunicat producțiile medii obținute de agenții economici care desfășoară activitate similară pe raza localității X (anexa nr. 17).

Astfel, pe raza localității X unde deține și exploatează terenurile X PFA, în anul 2013 au fost obținute următoarele producții:

- porumb - X kg/ha
- floarea soarelui - X kg/ha.

Din compararea producțiilor realizate de contribuabil și producțiile medii realizate de operatori economici care desfășoară activități similare pe raza localității X, organul de control a constatat că producția de porumb realizată de X PFA este inferioară producției medii, având în vedere că acesta a respectat tehnologia culturilor, a achiziționat sămânță, îngrășăminte complexe, azotat, ierbicide, tratamente pentru culturi, deține utilaje pentru realizarea lucrărilor agricole și a încasat inclusiv subvențiile acordate de către APIA.

Organele de inspecție fiscală precizează că, contribuabilul nu a prezentat documente prin care să justifice în mod obiectiv producțiile obținute sub producția medie la hectar comunicată de către Direcția pentru Agricultură Județeană X.

Diferențele între producțiile realizate de contribuabil și producțiile medii sunt prezentate, în tabelul de mai jos:

producții	ha	producții livrate	kg/ha	medii/ha	diferențe față de producția medie/ha	diferența de producție nejustificată
porumb	X	X	X	X	X	X

Pentru determinarea bazei impozabile la TVA echipa de inspecție fiscală constată că se impune utilizarea metodei de estimare a veniturilor pentru cultura de porumb înființată de X PFA în perioada 01.08.2013 - 31.01.2014, întrucât cantitatea de porumb obținută în anul 2013 este inferioară nivelului producției medii în zonele unde persoana impozabilă lucrează pământ, respectiv X, comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană X, fără ca aceste diferențe să poată fi justificate de contribuabil, comparativ cu costurile angajate pentru realizarea producțiilor.

Pentru estimarea producției de porumb, nejustificată de contribuabil, organele de inspecție fiscală menționează că s-a întocmit Nota de Fundamentare nr.X/25.03.2014 (anexa nr. 12).

Organele de inspecție fiscală consemnează că metoda aleasă de echipa de inspecție fiscală este metoda produsului/serviciului și a volumului, respectiv compararea producției realizate cu producția medie comunicată de instituții abilitate, conform OMF 3389/03.11.2011.

Elemente identificate pentru estimare sunt:

- producție medie comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană X pentru raza localității X, influențate de condițiile pedo - climatice din anul 2013,
- prețuri de vânzare practicate de contribuabil, prețuri fără TVA – X lei/kg.

Diferența de producție nerealizată și nejustificată de contribuabil:

producții	ha	producții livrate	kg/ha	medii/ha	diferențe fata de producția medie/ha	diferența de producție nejustificată
porumb	X	X	X	X	X	X

Estimare baza de impunere pentru TVA și a TVA datorată/colectată pentru livrări efectuate în anul 2013 nejustificate cu documente

Porumb 2013

- producție medie la ha porumb = X kg/ha
- producție realizată de contribuabil = X kg/ha
- diferența de producție nerealizată și nejustificată - X kg/ha.
- nr. hectare cultivate = X ha
- producție estimată nejustificată an 2013 = X kg
- preț de vânzare = X lei/ha
- baza de impozitare estimată an 2013: X kg * X lei/kg = X lei
- TVA stabilită suplimentar estimată = X * 24% = X lei

Situația modului de determinare a TVA dedusă, TVA colectată și TVA de rambursat este prezentată detaliat în anexa nr. 8

Recapitulație TVA colectată, cu control ulterior:

TVA colectată conform deconturi TVA: X lei

TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală: X lei

Diferența TVA colectată suplimentar : X lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit un TVA suplimentar în sumă totală de X lei (X lei + X lei).

Calculul accesoriilor

Având în vedere că persoana fizică X P.F.A. a beneficiat de rambursarea TVA prin depunerea deconturilor de TVA cu opțiune de rambursare cu control ulterior nr. INTERNT - X/17.10.2013, nr. INTERNT - X/21.11.2013, nr. INTERNT - X/14.12.2013 și nr. INTERNT - X/10.01.2014, pentru care s-au emis decizii de rambursare, iar în urma inspecției fiscale s-a stabilit TVA suplimentar în sumă de X lei, Organele de inspecție fiscală au procedat la calculul de dobânzi de întârziere în suma de X lei, conform prevederilor art.116, art.119 și art. 120 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală. De asemenea, au fost calculate penalități de întârziere, conform prevederilor art. 120¹ alin.(1) și alin.(2) lit.c) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în suma de X lei, prin aplicarea cotei de 0,02% asupra sumei de X lei pentru fiecare zi de întârziere. Situația este prezentată detaliat în anexa nr. 8.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar,

cauza supusă soluționării Direcției Regionale Generale a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei de impunere în ceea ce privește producția de porumb și, pe cale de consecință au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată sus menționată.

Perioada verificată: 01.08.2013 - 31.12.2013

În fapt, din verificările efectuate, în perioada 01.08.2013 - 31.01.2014 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Potrivit informațiilor primite de la Agenția de Plăți și Intervenție pentru Agricultură X cu adresa înregistrată la A.J.F.P. Timiș- Inspecție Fiscală cu nr. X/28.06.2013 rezultă că X PFA identificat prin CUI X este înregistrat ca fermier în baza de date IACS din cadrul Serviciului Măsuri de Sprijin - IT al Agenției de Plăți și Intervenție Pentru Agricultură X având codul de exploatare R0 X.

Pentru anul agricol 2012 - 2013 X PFA a depus la A.P.I.A X cerere unică de plată pe suprafață, declarând și solicitând la plată subvenții pentru suprafața totală exploatată de X ha din care X ha cultivate.

Pentru anul agricol 2012 - 2013 contribuabilul a avut următoarele culturi: grâu pe X ha, floarea soarelui pe X ha, porumb X ha și suprafața de X ha plante nutreț. Suprafața de X ha reprezintă pajiști comunale.

În perioada 01.08.2013 - 31.01.2014 X PFA a efectuat livrări de cereale către: S.C. X SRL CUI RO X pentru care a aplicat taxarea inversă, conform prevederilor art. 160 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și către X CUI RO 30370064 pe baza borderoului de achiziție nr. X/15.10.2013 întocmit de cumpărător.

În perioada verificată X PFA a obținut (recoltat) următoarele producții:

producții	ha	producții livrate -kg-	Kg/ha	producții medii/ha
floarea soarelui	X	X	X	X
porumb	X	X	X	X

Din producția de cereale (porumb) înregistrată de către contribuabil, X kg porumb a fost vândută către agenți economici înregistrați în scopuri de TVA, la recoltare, iar diferența de X kg se afla în stoc la data de 31.01.2014.

Echipa de inspecție fiscală a comparat producțiile obținute de contribuabil cu producțiile medii, în condițiile în care contribuabilul a respectat tehnologia de cultivare a culturilor, așa cum rezultă din documentele de achiziție și din bonurile de consum și a beneficiat de rambursare de TVA aferentă acestor achiziții, ultima rambursare de TVA fiind solicitată la 31.07.2014.

Față de producțiile realizate de contribuabil în anul 2013, Direcția pentru Agricultură Județeană X, la solicitarea organului de control, a comunicat producțiile medii obținute de agenții economici care desfășoară activitate similară pe raza localității X (anexa nr. 17).

Astfel, pe raza localității X unde deține și exploatează terenurile X PFA, în anul 2013 au fost obținute următoarele producții:

- porumb - X kg/ha
- floarea soarelui - X kg/ha.

Din compararea producțiilor realizate de contribuabil și producțiile medii realizate de operatori economici care desfășoară activități similare pe raza localității X, organul de control a constatat că producția de porumb realizată de X PFA este inferioară producției medii, având în vedere că acesta a respectat tehnologia culturilor, a achiziționat sămânță, îngrășăminte complexe, azotat, ierbicide, tratamente pentru culturi, deține utilaje pentru realizarea lucrărilor agricole și a încasat inclusiv subvențiile acordate de către APIA.

Organele de inspecție fiscală precizează că, contribuabilul nu a prezentat documente prin care să justifice în mod obiectiv producțiile obținute sub producția medie la hectar comunicată de către Direcția pentru Agricultură Județeană X.

Diferențele între producțiile realizate de contribuabil și producțiile medii sunt redate, în tabelul de mai jos:

producții	ha	producții livrate	kg/ha	medii/ha	diferențe față de producția medie/ha	diferența de producție nejustificată
porumb	X	X	X	X	X	X

Pentru determinarea bazei impozabile la TVA echipa de inspecție fiscală a constatat că se impune utilizarea metodei de estimare a veniturilor pentru cultura de porumb înființată de X PFA în perioada 01.08.2013 - 31.01.2014, întrucât cantitatea de porumb obținută în anul 2013 este inferioară nivelului producției medii în zonele unde persoana impozabilă lucrează pământ, respectiv X, comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană X, fără ca aceste diferențe să poată fi justificate de contribuabil, comparativ cu costurile angajate pentru realizarea producțiilor.

Pentru estimarea producției de porumb, nejustificată de contribuabil, organele de inspecție fiscală menționează că s-a întocmit Nota de Fundamentare nr.X/25.03.2014 (anexa nr. 12).

Astfel, metoda de estimare a bazei de impunere aleasă de echipa de inspecție fiscală este metoda produsului/serviciului și a volumului, respectiv compararea producției realizate cu producția medie comunicată de instituții abilitate, conform O.M.F. 3389/03.11.2011.

Elementele identificate pentru estimare sunt:

- producție medie comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană X pentru raza localității X, influențate de condițiile pedo - climatice din anul 2013,
- prețuri de vânzare practicate de contribuabil, prețuri fără TVA – X lei/kg.

Diferența de producție nerealizată și nejustificată de contribuabil a fost determinată de organele de inspecție fiscală, după cum rezultă din tabelul de mai jos:

producții	ha	producții livrate	kg/ha	medii/ha	diferențe fata de producția medie/ha	diferența de producție nejustificată
porumb	X	X	X	X	X	X

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au procedat la estimare bazei de impunere pentru TVA și a stabilirii TVA datorată/colectată pentru livrări efectuate în anul 2013 nejustificate cu documente, astfel:

Porumb 2013

- producție medie la ha porumb = X kg/ha
- producție realizată de contribuabil = X kg/ha
- diferența de producție nerealizată și nejustificată - X kg/ha.
- nr. hectare cultivate = X ha
- producție estimată nejustificată an 2013 = X kg
- preț de vânzare = X lei/ha
- baza de impozitare estimată an 2013: $X \text{ kg} * X \text{ lei/kg} = \underline{X \text{ lei}}$
- TVA stabilită suplimentar estimată = $X * 24\% = \underline{X \text{ lei}}$,

rezultând o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de 21.702 lei.

În drept, prevederile art.11 alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

Art. 11

“(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. (...)”

Potrivit dispozițiilor art.6, art.14 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

“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.

ART. 14

Criteriile economice

(2) Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.”

De asemenea, pct. 6.1. din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“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.”

În conformitate cu dispozițiile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“ART. 126

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);”

Potrivit art.67 alin.(1) și alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

ART. 67

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar 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.”

Coroborat cu prevederile pct.65.1 și pct.65.2 din H.G. nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

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

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. 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.”

Conform prevederilor Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere:

„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.

(5) Prin contribuabil, în înțelesul prezentului ordin, se înțelege orice persoană juridică sau fizică, precum și orice altă entitate fără personalitate juridică ce realizează venituri pentru care se datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume la bugetul general consolidat al statului, în condițiile legii, cu excepția impozitului pe venit datorat de persoanele fizice prevăzut la art. 79¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

ART. 2

În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală pot folosi următoarele metode:

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

ART. 3

Selectarea metodelor de stabilire prin estimare a bazelor de impunere se va face în funcție de situația identificată la contribuabil, sursele de informații, înscrisurile identificate și de complexitatea activității verificate.

ART. 4

(1) Pentru selectarea celei mai adecvate metode de stabilire prin estimare a bazei de impunere, organele de inspecție fiscală vor avea în vedere următoarele elemente, fără a fi limitative:

- a) să se apropie cel mai mult de modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul;
- b) documentele sau informațiile identificate să fie relevante pentru aplicarea unei metode;
- c) situațiile specifice ale fiecărui contribuabil supus verificării;
- d) activitățile similare cu cele desfășurate de alți contribuabili, pentru realizarea unor comparații;
- e) să corespundă condițiilor liberei concurențe în situația în care nu se pot determina împrejurările concrete de desfășurare a activității contribuabilului;
- f) documente sau informații identificate la terțe persoane în legătură cu activitatea contribuabilului.

(2) Selectarea metodei de stabilire prin estimare va fi efectuată de echipa de inspecție fiscală.

(3) Condițiile pentru selectarea metodei de stabilire prin estimare vor fi consemnate într-o notă de fundamentare, întocmită de echipa de inspecție fiscală, care va fi supusă avizării șefului de serviciu și aprobată de conducătorul activității de inspecție fiscală. (...) “

Astfel, se reține că, autoritățile fiscale la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, au posibilitatea să nu ia în considerare o tranzacție care nu are scop

economic sau să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a-i reflecta conținutul economic. 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. Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

De asemenea, se reține că organul fiscal în exercitarea atribuțiilor și competențelor ce îi revin poate estima mărimea bazei impozabile dacă declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

În cazul în speță, se reține că organul de control a constatat că producția de porumb realizată de X PFA este inferioară producției medii în zonele unde persoana impozabilă lucrează pământ, respectiv X, comunicate de Direcția pentru Agricultură Județeană X, având în vedere că acesta a respectat tehnologia culturilor, a achiziționat sămânță, îngrășăminte complexe, azotat, ierbicide, tratamente pentru culturi, deține utilaje pentru realizarea lucrărilor agricole și a încasat inclusiv subvențiile acordate de către APIA.

De asemenea, se reține că X PFA nu a prezentat documente prin care să justifice în mod obiectiv producțiile obținute sub producția medie la hectar comunicată de către Direcția pentru Agricultură Județeană X, comparativ cu costurile angajate pentru realizarea producțiilor.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea bazei de impunere, prin aplicarea metodei produsului/serviciului și a volumului, respectiv compararea producției realizate cu producția medie comunicată de instituții abilitate.

Astfel, prin înmulțirea diferenței dintre producția medie/ha realizată (obținută) la cultura de porumb de contestator și producția medie/ha în zonele unde persoana impozabilă lucrează pământ, respectiv X, comunicată de Direcția pentru Agricultură Județeană X, cu suprafața cultivată și cu prețul de vânzare, a rezultat o bază impozabilă suplimentară în sumă de X lei, căreia îi corespunde o TVA colectată în sumă de X lei.

Prin contestația formulată, se reține că X PFA contestă doar suma de X lei reprezentând diferența de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Față de susținerile contestatorului, se rețin următoarele:

Referitor la motivația contestatorului precum că organul fiscal a procedat în mod nelegal atunci când a aplicat metoda estimării bazei de impunere, în contextul în care prevederile art. 1 din O.M.F. nr. 3389/2011 arată că această metodă se utilizează 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”, în speță nefiind identificată niciuna din situațiile expuse de legiuitor, - aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere faptul că în cauză, motivul estimării a fost determinat de faptul că declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, astfel, baza de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă perioadei verificate a fost declarată eronat de contestator, organele de inspecție fiscală procedând la estimarea producției la cultura de porumb ca urmare a faptului că X PFA a obținut recolte sub media producției transmise de Direcția pentru Agricultură Județeană X.

Invăderăm faptul că estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată raportată la datele transmise de către Direcția pentru Agricultură Județeană X, în ceea

ce privește media producțiilor în funcție de potențial a principalelor culturi, se încadrează în regula generală instituită la art. 49 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“Mijloace de probă

(1) Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:

- a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;
- b) solicitarea de expertize;
- c) folosirea înscrisurilor;
- d) efectuarea de cercetări la fața locului.”

În ceea ce privește susținerea contestatorului referitoare la faptul că „organul fiscal nu este în măsură să estimeze producția realizată la hectar, deoarece această producție este influențată de diverși factori care nu pot fi controlați și nici verificați în mod obiectiv de către organul de control fiscal, care pot include factori de mediu, de sol, de materie primă utilizată, de dăunători etc. ”, precizăm următoarele:

Așa cum am arătat anterior, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, autoritățile fiscale pot reîncadra tranzacțiile efectuate de contribuabili pentru a reflecta conținutul economic al acestora sau pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic, iar, în temeiul art. 6, art.14 alin.(2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, 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, iar situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal după conținutul lor economic.

Organul fiscal în exercitarea atribuțiilor și competențelor ce îi revin poate estima mărimea bazei impozabile dacă declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte.

De asemenea, așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală organul de inspecție fiscală a procedat la compararea producției realizate de X PFA cu producția medie comunicată de instituțiile abilitate, respectiv Direcția pentru Agricultură Județeană X pentru raza localității Jamu Mare, *influențate de condițiile pedo - climatice din anul 2013.*

Deși, afirmă „această producție este influențată de diverși factori” contestatorul nu a justificat cu documente legale că, pe perioada de urmărire a culturii de porumb în vegetație ar fi constatat și sesizat anomalii în creșterea și dezvoltarea plantelor.

De altfel, se reține că, contestatorul nu aduce în susținerea celor afirmate nici un document justificativ din care să rezulte alte aspecte decât cele consemnate în raportul de inspecție fiscală.

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

“Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Prin urmare, argumentele invocate în contestație de către X PFA nu pot fi considerate decât pro-cauza, fără legătură cu justificarea nerealizării producției medii din zonă la cultura de porumb.

De precizat este și faptul că potrivit prevederilor art.213 alin (1) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „ (...) *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.*”

Având în vedere starea de fapt și de drept prezentată, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la estimarea bazei impozabile suplimentare cu consecința stabilirii taxei pe valoarea adăugată colectată, motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de X PFA pentru suma de **X lei**, reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

2. Referitor la suma de **X lei** reprezentând accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată,

Cauza supusă soluționării este dacă contestatorul datorează aceste accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sarcina sa, în sumă de X lei, în condițiile în care acesta contestă doar taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei pentru care la pct.1 din decizie s-a dispus respingerea contestației, iar diferența de taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de X lei nu a fost contestată.

În fapt, pentru diferența de TVA stabilită suplimentar în sarcina persoanei fizice X P.F.A. în sumă totală de X lei (X lei + X lei), neachitată la termenul de scadență, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei, pentru perioada 25.12.2013-28.03.2014.

De asemenea, au fost calculate penalități de întârziere pentru perioada 25.12.2013-28.03.2014 în suma de X lei, prin aplicarea cotei de 0,02% asupra sumei de X lei pentru fiecare zi de întârziere.

În drept, sunt incidente prevederile O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

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

ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

ART. 120¹*)

Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Conform prevederilor legale mai sus prezentate, calcularea dobânzilor/majorărilor de întârziere și a penalităților de întârziere reprezintă o măsură accesorie în raport cu debitul, în virtutea principiului de drept "*accessorium sequitur principalem*."

Se reține că, accesoriile în sumă totală de X lei din care: X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și X lei reprezentând penalități de întârziere au fost calculate de organele de inspecție fiscală pentru diferența totală de TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei.

De asemenea, se reține că prin contestație X PFA contestă doar TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei pentru care la pct.1 din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației, diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei nefiind contestată.

Având în vedere că în sarcina contestatorului a fost stabilit un TVA suplimentar în sumă totală de X lei din care contestă doar TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, pentru care la pct.1 din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației, precum și faptul că diferența de TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei (X lei - X lei) nu a fost contestată, rezultă că X PFA datorează accesoriile în sumă totală de **X lei** din care: X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere și X lei reprezentând penalități de întârziere aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de X lei, în virtutea principiului de drept "accesoriul urmează principalul", motiv pentru care contestația **se va respinge ca neîntemeiată** și pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X PFA** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/31.03.2014, parțial contestată, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr.X/31.03.2014, pentru suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - taxa pe valoarea adăugată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,
- X lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prezenta decizie se comunică la:

- X PFA, prin avocat
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș
Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,