

## **DECIZIE nr. 175/06.02.2017**

privind contestația formulată de M înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr.  
...../29.07.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspekția Fiscală cu adresa nr. ..../18.07.2016, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. ..../29.07.2016 asupra contestației formulate de

M.G

înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de Inspekție Fiscală sub ..../13.07.2016 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub ...../29.07.2016.

Petentul formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 și nr. ..../26.05.2016, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 și a Raportului de Inspekție fiscală nr...../26.05.2016 emise de Activitatea de Inspekție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad solicitând anularea acestora pentru suma totală de **xxxxxxx lei** reprezentând xxxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2013 și xxxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2014 și xxxxxx lei taxă pe valoarea adăugată.

Suma totală contestată este de **xxxxxx lei** și a fost stabilită în sarcina petentului prin următoarele titluri de creanță:

- prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.05.2016 a fost stabilit în sarcina petentului un impozit pe venit aferent anului 2013 în suma de **xxxxxx lei**;

- prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspekțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 a fost stabilit în sarcina petentului un impozit pe venit aferent anului 2014 în sumă totală de **xxxxxxxxx lei**;

- prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....26.05.2016 a fost stabilită în sarcina petentului o taxă pe valoarea adăugată în suma totală de **xxxxxxx lei**.

Contestația a fost semnată de reprezentantul legal al petentului, Cabinete de Avocat Asociate ....., la dosarul cauzei fiind depusă împuternicirea avocațială seria ...../27.06.2016, în original, așa după cum prevede art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Contestația a fost formulată în termenul legal prevăzut de art. 270 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, față de data comunicării actelor administrativ fiscale atacate respectiv data de 31.05.2016 potrivit semnăturii petentului aplicată pe aceste titluri de creanță.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației:

**I.** Petentul formulează contestație împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 și nr. ..../26.05.2016, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 și a Raportului de Inspecție fiscală nr...../26.05.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Adminsitrației Județene a Finanțelor Publice Arad solicitând anularea acestora pentru suma totală de xxxxx lei reprezentând xxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anilor 2013 și xxxxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anilor 2014 și xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată, solicitând anularea actelor administrativ fiscale, considerându-le netemeinice și nelegale.

***În legătură cu viciile de procedură cu privire la inspecția fiscală,*** reprezentantul legal al petentei arată că, au fost încălcate formele și procedurile prevăzute de Codul de procedura fiscală cu privire la persoana fizică autorizată A.G. și persoana fizică neautorizată M.G, neexistând raporturi economice și juridice între acestea, fiecare defășurând activitatea independent una față de cealaltă.

În continuare prezintă modalitatea în care organele de inspecție fiscală au demarat acțiunea de control prin emiterea primului aviz de inspecție fiscală în data de 02.03.2015 pentru M.G A.G PFA și ulterior a avizului de inspecție fiscală nr. ..../04.04.2016 pe numele PFA A.G prin care a fost informat că începând cu data de 20.04.2016 va face obiectul unei inspecții fiscale pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 și a avizului de inspecție fiscală nr. ..../29.04.2016 în conformitate cu prevederile art. 133 și 122 din Legea nr. 207/2015 pe numele contribuabilului A.G PFA CIF/CNP ..... în care i s-a adus la cunoștință ca

incepand cu data de 18.05.2016 va face obiectul extinderii inspecției fiscale având aceleași obiective menționate în avizul din data 4.04.2016 la care s-a adăugat impozitul pe venit din cedarea folosinței bunurilor(arenda) pe aceeași perioada 01.01.2010 - 31.12.2014.

În legătura cu aceste acte de procedura petentul susține că, prevederile legale invocate respectiv art. 133 și art. 122 din Legea nr. 207/2015 se refera la obiectul inspecției fiscale și la avizul de inspecție, fără legătura cu obiectul extinderii inspecției fiscale sau cazurile când se poate solicita extinderea inspecției fiscale.

Astfel, în opinia sa, pe numele persoanei fizice neautorizate G.M nu a fost emis niciun aviz de inspecție fiscală conform art. 122 din Legea nr. 207/2014, acesta fiind doar menționat în ultimul aviz cu codul numeric personal prin care se aduce la cunoștință ca obiectul extinderii inspecției fiscale demarate pentru A.G PFA va consta în verificarea impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor(arenda) pe perioada 01.01.2013 31.12.2014.

Concluzionează că, în opinia sa, în data de 26.05.2016 a fost finalizat Raportul de inspecție fiscală pentru A.G PFA și pentru M.G persoana fizică neautorizată CNP .....pentru care nu a fost îndeplinită procedura de avizare prevăzută de 122 din Legea nr. 207/2014.

În legătură cu faptul că, prin RIF organele de inspecție fiscală au cumulat suprafețele agricole declarate la APIA de către M.G persoana fizică neautorizată cu suprafețele agricole declarate la APIA de A.G P.F.A. și ca estimarea producției agricole a fost raportată la suprafețele cumulate iar veniturile realizate au fost stabilite în sarcina persoanei fizice neautorizate G.M cu toate ca acesta a cultivat doar o mică parte din terenuri, reprezentantul legal al petentului susține că, suprafețele cultivate și veniturile realizate nu pot fi cumulate ca și cum ar fi o singură persoană impozabilă deoarece sunt două entități diferite care au cultivat terenurile independent una de cealaltă obținând separat veniturile.

În consecință, opinează că, pentru ca inspecția fiscală să fie legală, ANAF avea obligația să emită avize de inspecție pentru ambele persoane și să verifice separat activitățile și veniturile acestora raportat la suprafețele de teren cultivate și declarate la APIA de fiecare.

Cu privire la perioada verificată cuprinsă între 01.01.2010 - 31.12.2014, reprezentantul legal al petentului, **invoca pe cale de excepție precipitia dreptului de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2010**, arătând că, raportul de inspecție fiscală a fost finalizat în data de 26.05.2016 fiind stabilite creanțe fiscale pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2014, cu aplicarea pentru această perioadă a dispozițiilor art. 91 alin.1 și 2 din OG nr. 92/2003, așadar, în opinia sa, dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligații fiscale pentru anul 2010 s-a prescris, motiv pentru care, se impune anularea Raportului de inspecție fiscală pentru suma xxxx lei reprezentând veniturile estimate și a taxei pe valoarea adăugată aferente în suma de xxxxxx lei.

Totodată, **invocă pe cale de excepție nemotivarea Deciziei de impunere nr...../26.05.2016** pentru suma de xxxxx lei reprezentând TVA pe numele persoanei fizice neautorizate M.G, având în vedere că, în opinia sa, baza de impozitare pentru TVA a fost stabilită de inspectorii fiscali prin cumularea suprafețelor de teren cultivate separat de cei 2 contribuabili, iar veniturile realizate au fost estimate prin raportare la suprafețele cultivate separat conform înregistrării la APIA, fara a se menționa temeiul legal care permite trecerea unor venituri obținute de o persoană fizică autorizată în contul unei persoane fizice neautorizate și temeiul legal care precizează că în urma cumulării acestor venituri răspunderea pentru plata taxei revine în întregime persoanei fizice neautorizate. Un act administrativ este motivat atunci când el enunță motivele de fapt și de drept pentru care emitentul îi considera justificat. De asemenea, motivarea trebuie să indice în mod expres baza juridică a actului adoptat. O motivare insuficientă sau greșită este considerată a fi echivalentă cu o lipsă a motivării actului administrative, iar aceasta atrage nevalabilitatea lui.

Ori, susține că, din verificarea deciziei contestate, se constată că ANAF nu a respectat principiul motivării actului administrativ cu privire la cumularea veniturilor obținute de doi contribuabili și obligarea unuia dintre aceștia la plata taxei pe valoarea adăugată.

**Cu privire la fondul cauzei**, petentul contestă estimarea producției agricole și a veniturilor, susținând că, metoda folosită de inspectorii fiscali pentru a stabili baza de impozitare pentru TVA în valoare totală de xxxxxx lei este nelegală din următoarele motive:

Din evidentele APIA rezultă existența a două entități fiscale diferite și anume M.G ca persoană fizică care obține venituri din cultivarea cerealelor, înregistrat în evidența ANAF în baza CNP xxxxxxxxxxx și M.G "A.G PFA înregistrat la ORC Arad sub nr. ....../09.07.2009 - radiată în luna mai 2015

Însă, echipa de control a adunat, fără nicio justificare, veniturile obținute din valorificarea cerealelor cultivate atât ale persoanei fizice cât și ale persoanei fizice autorizate în estimarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adăugată în perioada 2010 – 2014, considerând cele două entități fiscale ca și cum ar fi una singură.

Fără de aceasta, petentul susține că cele două entități trebuiau să facă obiectul unor verificări, rapoarte de inspecție fiscală și decizii de impunere diferite, fiecare dintre ele cu respectarea cu strictețe a prevederilor Codului de procedură fiscală, iar stabilirea veniturilor cu caracter de continuitate în vederea determinării bazei de impozitare a TVA trebuia făcută separat pentru fiecare dintre ele.

În legătura cu modalitatea de efectuare a estimării, petentul face mai multe precizări legate de pct. 65.1 din normele metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003 și anume:

- în calitate de contribuabil a depus declarații Fiscale corecte
- a colaborat la stabilirea stării de fapt fiscale oferind informații detaliate în notele explicative ;

- nu a condus o evidenta contabila si fiscala dar a pus la dispozitia organelor de control documente relevante pentru stabilirea situatiei de fapt fiscale care insa nu au fost luate in considerare - facturi de achizitii de materii prime si materiale:

- documentele justificative privind operatiunile producatoare de venituri nu au fost pierdute in totalitate dar timp de mai bine de un an de zile nu i s-a pus in vedere ca avea obligatia refacerii evidentei contabile, care sa-i dea posibilitatea de a obtine de la beneficiari copii ale documentelor justificative

De asemenea, in legatura cu pct. 65.2 al actului normativ indicat si citat de echipa de inspectie fiscala, petentul arata ca, desi organul fiscal a luat in considerare informatiile de la 4 persoane fizice mentionate in tabelul din Anexa 2 la RIF, acestia nu au precizat daca aceste informatii privind productia agricola sunt cuprinse in declaratiile fiscale si care anume sunt acestea, daca acestea sunt publicate sau verificabile sau daca prezinta pur si simplu niște informatii care pot fi luate in considerare in conformitate cu Codul de procedura fiscala doar daca sunt confirmate si de alte mijloace de proba.

Faptul ca nu fost mentionate datele de identificare ale celor 4 persoane fizice creaza, in opinia sa, o indoiala serioasa asupra realitatii productiilor de cereale declarate de acestea, cu atat mai mult, din tabelul prezentat nerezultand ca aceste persoane fizice sunt producatori individuali care desfasoara activitati similare cu ale petentului respectiv daca acestea lucreaza singure terenurile avand doar un tractor si utilaje aferente, daca au sau nu depozite autorizate pentru stocarea cerealelor sau lasa productia in camp luni de zile ca in cazul petentului.

Astfel, sustine ca, productiile/ha avute in vedere de inspectorii fiscali sunt in general mult mai mari decat cele comunicate de Directia Județeană de Statistica Arad ( cu 2 exceptii), iar petentul nu a reusit in perioada 2010-2014 sa obtina productii/ha apropiate de mediile statistice.

Totodata, sustine ca estimarile efectuate in cazul sau diferă de estimarile efectuate pentru alti contribuabili din Pecica prezentand in acest sens un tabel reprezentand o situatie comparativa intre datele statistice pe Judetul Arad in perioada 2010 – 2014 și productiile luate in considerare de echipa de control in cazul petentului pentru alt contribuabil din Pecica.

Pronind de la metoda produsului/serviciului si a volumului utilizata de organele de inspectie fiscala, petenta arata ca, desi a pus la dispozitie documente de achizitie a materiilor prime si materialelor auxiliare utilizate, acestea nu au fost luate in considerare, preferandu-se sa se utilizeze datelor din surse neprecizate si neverificabile și ca organul de control nu a tinut cont deloc de pretul de vanzare practicat de cele 2 persoane fizice pe unitatea de produs, nerespectand astfel obligatiile de a estima corect baza impozabila conform pct. 65.2 din Normele de aplicare ale Codului de Procedura fiscala respectiv "sa identifice acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale" si art. 1 alin.(2) din Ordinul 3383/2011.

Mai mult, arata ca in notele explicative date cu ocazia inspectiei fiscale a furnizat informatii cu privire la preturile practicate, iar cu ocazia contestatiei a

identificat câteva borderouri de achiziție cu care a fost vândută producția, pe care le anexază la contestație și care demonstrează, în opinia sa, ca prețurile practicate în realitate la valorificarea producției sunt mult mai mici decât cele luate în considerare la estimare de către organul de control. Spre exemplificare, arată că, s-a vândut grau în luna august 2010 cu 0.4 lei/kg, iar echipa de control a estimat veniturile la un preț de 0,73 lei - cu 80% mai mare, analog pt. porumb în noiembrie 2010 s-a vândut cu 0.5 lei și s-a estimat la 0,63 lei – cu 26% mai mult, grâu în august 2014 cu 0.55 lei față de 0.65 lei cât a estimat echipa de control.

Pe de altă parte, arată că, la estimarea producțiilor agricole și a veniturilor, echipa de control a luat în considerare declarațiile petentului numai pentru producția de pepeni, cartofi și orz, însă afirmă că, dacă aceste declarații au fost considerate corecte, tot atât de corecte sunt și declarațiile sale cu privire la producția de grâu și porumb nefiind necesar a fi estimate în defavoarea contribuabililor.

În continuare arată că, echipa de inspecție fiscală nu și-a respectat întocmai obligațiile prevăzute în Ordinul 3383/2011 și în ceea ce privește prevederile pct. 2.3.1.1. lit.a) respectiv "*stabilirea circumstanțelor individuale pentru reconstituirea modului real în care își desfășoară activitatea contribuabilul*", respectiv nu a ținut cont de următoarele:

- defasoara singur toate activitățile legate de înființarea culturilor. întreținerea și recoltarea acestora, aprovizionarea cu semințe, carburanți, ierbicide etc. operațiuni de pază (pepeni) și vânzare a produselor neavând deloc personal angajat;

- nu deține de spații de depozitare și ca vinde recolta direct din câmp ceea ce are ca efect practicarea unor prețuri mai mici. Lipsa spațiului de depozitare a făcut ca absolut în fiecare an aproape jumătate din cultura de porumb să rămână pe câmp până anul următor și să fie valorificată în lunile ianuarie - aprilie;

- deține un singur utilaj, respectiv un tractor, cu care efectuează toate operațiunile, iar pentru recoltat trebuie să apeleze la utilaje de împrumut;

- locuiește singur cu fetita sa în vârstă de 6 ani care este o persoană cu handicap și are nevoie de îngrijiri speciale, motiv pentru care petentul nu se poate ocupa temeinic de activitățile agricole, fapt care în mod evident are drept consecință lucrări neefectuate la timp și deci rezultate mai slabe ale producției.

Reia motivațiile sale cu privire la nelegalitatea stabilirii taxei pe valoarea adăugată în valoare totală de xxxxxx lei, în exclusivitate în sarcina persoanei fizice M.G și a cumulării veniturilor obținute de PFA și de persoana fizică M.G, rezultând o masă impozabilă cumulată pentru TVA în suma totală de xxxxxx lei, care în fapt, în opinia sa, sunt două entități independente una față de cealaltă cu obligația separată a înregistrării fiecăruia în scopuri de TVA.

De asemenea, susține că, în mod greșit organele de control au stabilit că există continuitate în activitatea sa agricolă, în sensul că persoana fizică neautorizată M.G a preluat activitatea desfășurată de PFA care a fost radiată din evidențele registrului comerțului în data de 26.05.2015, în condițiile în care, în

perioada verificata cuprinsa intre 2010 - 2014 ambele persoane fizice au desfășurat independent activitățile agricole, iar după radierea PFA din evidentele ORC activitatea acesteia a încetat de drept.

Ca motiv de nelegalitate a deciziei de impunere contestată, petentul susține că, ANAF nu și-a îndeplinit obligația prevăzută de art. 253 alin.(8) din Codul fiscal de a înregistra din oficiu în scopuri de TVA persoana fizica neautorizata M.G si nici nu a emis Decizia privind inregistrarea din oficiu in scopuri de TVA pe numele M.G CNP .....

Totodată, petentul susține că, echipa de inspecție trebuia să identifice situația beneficiarilor din punctul de vedere al calității de plătitori sau nu de TVA respectiv proporția dintre cerealele vândute către persoane impozabile d.p.d.v. al TVA si persoane neimpozabile, avand in vedere că taxa pe valoarea adăugata se calculează aplicând procentul de 24% asupra bazei de impozitarea in situația in care beneficiarii sunt plătitori de TVA si deducând acest procent din valoarea de vânzare in cazul in care beneficiarii sunt persoane neimpozabile, respectiv prin considerarea prețului de vânzare ca fiind cu TVA inclus, modalitate de calcul precizata se catre Curtea Europeană de Justiție din 07.11.2013 în cauza C-249/12 conexata cu C-250/12 Tulica Corina – Hrisi.

Pe de alta parte, susține că, stabilirea unui TVA de plata in sarcina persoanei fizice neautorizate începând cu anul 2011 presupune înregistrarea retroactiva a acesteia ca si plăților de TVA fapt care nu s-a dispus si fără de care, în opinia sa, nu putea fi obligat sa plătească un impozit nefiind inregistrat in vectorul fiscal ca fiind plătitor al acelu impozit.

Arata ca, a solicita TVA pentru livrările efectuate de 2 contribuabili diferiți, incepand cu 01.01.2011, presupune ca M.G, persoana fizica neautorizat are calitatea de persoana impozabila incepand cu acea data si in consecința, pentru livrările efectuate către persoanele impozabile persoana obligata la plata taxei nu este petenlul deoarece se aplica masurile de simplificare prevăzute de art. 160 din Legea 571 2003.

Cu privire la taxa pe valoarea adăugata deductibila, petentul arata ca, a fost tratat ca si persoana impozabila incepand cu data de 01.11.2011 fără a se tine cont de dreptul acestuia de deducere a taxei pe valoarea adăugata aferenta achizițiilor făcute in scopul realizării de operațiuni taxabile, ceea ce este contrar principiului neutralității TVA asa cum este acesta statuat in Directiva 2006/112/CE a consiliului Europei si reconfirmat si definit ca interpretare prin hotărârea CJUI: pronunțata in cauza C 183/14 Salomie si Oltean.

Cu privire la Decizia de impunere nr. ..../26.05.2016 în suma de xxxxx lei si a Deciziei de impunere nr. .... /26.05.2016 in suma de xxxx lei întocmite pe numele persoanei fizice neautorizate M.G solicita anularea acestora din următoarele motive:

În urma studierii Anexei nr. xx la Raportul de Inspecție fiscala care cuprinde "Situația plăților de arenda M.G CNP xxxxxxxx petenta arata că a constatat următoarele aspecte:

- din cele xx persoane care au primit cereale cu titlu de arenda in 2013 si 2014 numai dl. P.S situat la poziția 13 are contract de arenda încheiat cu M.G - CNP 1xxxxxxx ceilalți au contract de arenda încheiat cu A.G PFA CUI xxxxxxxx entitate fiscala radiata din luna mai 2015

- suprafețele de teren prezentate ca fiind in arenda in cei doi ani sunt identice, in realitate in anul 2014 suprafața luata in arenda este cu 2,67 ha mai mica;

- prețul cerealelor luate in considerare la stabilirea veniturilor din arenda este de 0.5 lei/kg atât pentru grau cat si pentru porumb, in ambele exerciții financiare, care diferă de cele luate in calcul pentru aceleași cereale in același interval, la estimarea bazei de impozitare a TVA

Față de motivele prezentate în cuprinsul contestației formulate petentul solicită constatarea nelegalitatii actelor administrative contestate si pe cale de consecința anulara acestora.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la M.G in ceea ce privește:**

- TVA pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014,
- Impozitul pe veniturile din cedarea folosintei bunurilor (arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal ) pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2014

Inspecția fiscală a avut obiectiv verificarea veniturilor realizate de petent din activități agricole în vederea analizării posibilității legale a depășirii plafonului de scutire TVA.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că acesta este înregistrat la ORC ca persoană fizică autorizată cu obiect de activitate cultivarea cerealelor, cultivarea legumelor, pepenilor și rădăcinoaselor, comerțul cu ridicata al cerealelor, comerțul cu ridicata și amănuntul al pepenilor și legumelor atribuindu-i-se CUI ...../10.07.2009 și nr. de ordine în Registrul comerțului ...../09.07.2009.

La organul fiscal de domiciliu, respectiv orașul P, contribuabilul M.G a fost impus la normă de venit pentru activitatea de prestări servicii în agricultură, activitate pe care nu o avea în obiectul de activitate.

Deoarece contribuabilului ca titular al A.G PFA nu i-au fost stabilite obligații fiscale pentru activitatea de cultivare și comercializare cu ridicata a cerealelor, pentru cultivarea și comercializarea cu ridicata și cu amănuntul a fructelor și legumelor, contribuabilul fiind impus doar pentru prestări de servicii în agricultură, activitate pe care acesta nu o are ca obiect de activitate și ținând cont de faptul că în evidențele APIA există declarate suprafețe cultivate cu cereale și de PFA și de persoana fizică M.G, echipa de inspecție a cumulat suprafețele cultivate de aceeași persoană M.G.

Contribuabilul a fost verificat în vederea stabilirii veniturilor realizate în vederea determinării atingerii plafonului de scutire de TVA conform prevederilor



art. 152 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și înregistrarea acestuia în scopuri de TVA conform prevederilor art. 153 alin (1).

Astfel, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea producției de cereale obținute de Dl. M.G, în considerarea dispozițiilor art. 67 din Codul fiscal și art. 2 și următoarele din OMFP 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere.

În ceea ce privește TVA a fost estimată producția de cereale obținută în această perioadă conform metodei produsului și a volumului luându-se în considerare următoarele elemente:

- suprafețele cultivate declarate de către contribuabil și cele din evidențele APIA ARAD

- prețurile medii declarate de contribuabil și cele din nota explicativă dată de contribuabil - Anexa 1 la RIF și nota explicativă 2 dată de contribuabil- Anexa 3 la RIF

- informațiile privind producțiile medii obținute în condiții asemănătoare cu producțiile obținute de d-nul M.G la hectar și prețul mediu de valorificare al acestora obținute de la patru producători agricoli din zona localităților T și P- Anexa 2 la RIF

- cantitatea de produse agricole valorificate (declarate de către contribuabil și estimate de echipa de inspecție fiscală )

- data livrărilor declarate de către contribuabil.

În baza acestor informații, organele fiscale au procedat la calcularea producțiilor agricole și stabilirea sumelor de plată, în concordanță cu informațiile obținute de la cei patru producători agricoli din zona T – P.

Echipa de inspecție fiscală a utilizat valorile medii ale producțiilor agricole și prețurile medii/kg practicate și comunicate de cei patru producători agricoli din zona T– P pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014.

Astfel, au fost determinate pe fiecare an fiscal și pentru fiecare categorie de culturi: grâu, porumb, floarea soarelui, orzoaică, rapița, sfeclă zahar cuantumul veniturilor obținute de către contribuabil.

Deoarece contribuabilul nu a deținut acte doveditoare privind producțiile realizate și valorificate (fise de magazie, bonuri de cântar, facturi borderouri de achiziție), echipa de inspecție fiscală a ținut cont în stabilirea veniturilor estimate în anii 2010—2014 de informațiile privind producțiile medii obținute în condiții asemănătoare cu producțiile obținute de d-nul M.G la hectar și prețul mediu de valorificare al acestora obținute de la patru producători agricoli din zona localităților T și P.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit ca, petentul nu a declarat suma de xxxxxxxx lei (baza de impozitare) cu TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei, reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea produselor agricole în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, conform art. 147<sup>1</sup> din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare; contribuabilul nefiind

înregistrat ca plătitor în scopuri de TVA, nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA pentru achizițiile efectuate.

Contribuabilul nu s-a înregistrat ca și plătitor de TVA de la data de 01.01.2011, acesta depășind plafonul de TVA în luna noiembrie 2010, conform art. 153 din Lege 571/2003 actualizată privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece petentul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA, organele de inspecție fiscală competente au stabilit obligații privind taxa de plată, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel echipa de inspecție fiscală a solicitat plata taxei pe perioada 01.01.2011 - 31.12.2014.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că dl. M.G nu a înregistrat și nu a declarat suma de xxxxxxxx lei ( baza de impozitare ) cu TVA aferentă în sumă de xxxxxxxx lei, reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea produselor agricole în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, stabilite conform art. 147<sup>1</sup> din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu baza de impozitare stabilită suplimentar la inspecția fiscală de xxxxxxxx lei și cu TVA de plată rezultată în urma inspecției fiscale de xxxxxxxxxx lei.

Totodată s-a constatat că, atât în calitatea sa de persoana fizica cat si în calitatea sa de titular al PFA M.G A.G, contribuabilul a cultivat:

- în anul agricol 2013 suprafața de xxxxxx ha teren agricol declarat la A.P.I.A Arad din care xxxxx ha luată în arenda.
- în anul agricol 2014 suprafața de xxxxxx ha teren agricol declarat la A.P.I.A Arad din care xxxxx ha luată în arenda.

Deoarece pentru terenurile arendate, petentul M.G ,, A.G ,, P.F.A nu a calculat și reținut impozitul pe veniturile din arendă conform art. 62 alin.2 pct.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, echipa de inspecție fiscală a stabilit că arenda plătită pentru perioada 2013-2014 este în sumă de xxxxx lei calculând prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr...../26.05.2016 și nr. ....../26.05.2016 în sarcina petentului un impozit pe venit stabilit suplimentar privind cedarea folosinței bunurilor (arenda) în sumă totală de xxxx lei din care xxxx lei pentru anul 2013 și xxxxx lei pentru anul 2014.

**III** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, motivele invocate de petent și prevederile actelor normative în vigoare, se reține că Ministerul Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara este investit a se pronunța dacă în mod corect și legal, reprezentanții Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale în suma totală de **xxxxx lei** reprezentând xxxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2013 și xxxxx lei impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2014 și xxxxx lei taxă pe valoarea adăugată

## *Referitor la aspectele procedurale*

***În legătură cu susținerile reprezentantului legal al petentului cu privire la încălcarea formelor și procedurilor prevăzute de Codul de procedura fiscală cu privire la persoana fizică autorizată A.G și persoana fizică neautorizată M.G, în legătură cu care petentul susține că nu există raporturi economice și juridice între acestea, fiecare desfășurând activitatea independent una față de cealaltă învederăm următoarele:***

În fapt, inspecția fiscală la M.G A.G PFA – CF .....a avut ca obiectiv verificarea a impozitului pe venit pe perioada 01.01.2010 – 31.12.2013, în acest sens fiind emis Avizul de inspecție fiscală nr. ..../02.03.2015 prin care s-a comunicat contribuabilului că începând cu data de 16.03.2015 va face obiectul unei inspecții fiscale parțiale ***în ceea ce privește impozitul pe venit aferent perioadei 01.01.2010 – 31.12.2013.***

În urma primirii Avizului de inspecție fiscală nr...../02.03.2015 confirmat de primire în data 06.03.2015, petentul nu a contactat organele fiscale, mai mult acesta a anulat în data de 26.05.2015 autorizația de funcționare, în baza Rezoluției ..... emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad existentă în fotocopie la dosarul cauzei.

Deoarece nu s-a putut lua legătura cu Dl. M.G, în data de 25.11.2015 organele de inspecție au trimis o invitație acestuia pentru a se prezenta cu documentele solicitate la sediul Inspecției fiscale în vederea stabilirii începerii inspecției fiscale. Invitația a fost trimisă cu confirmare de primire luată la cunoștință de soția contribuabilului, contribuabilul nedând curs invitației.

Conform referatului cu propuneri de soluționare a contestației, în vederea demarării inspecției fiscale, în data de 16.12.2015 echipa de inspecție, în urma informațiilor primite, s-a deplasat la Școala din P unde lucrează sora contribuabilului în vederea obținerii de informații despre contribuabil care nu a putut fi contactat. Sora contribuabilului a dat o notă explicativă din care rezultă că fratele M.G este plecat în străinătate pentru tratamentul copilului bolnav, neputându-se începe inspecția fiscală în decembrie 2015.

Deoarece, conform celor mai sus prezentate, inspecția fiscală nu a putut fi începută în data de 16.03.2015, data înscrisă în primul aviz de inspecție, în data de 04.04.2016 s-a emis un nou Aviz de inspecție fiscală nr. .... /04.04.2016 având ca obiectiv verificarea TVA pe perioada 01.01.2010—31.12.2014, aviz luat la cunoștință de petent în aceeași zi.

Ulterior emiterii și comunicării Avizului de inspecție fiscală nr. .... /04.04.2016, datorită anulării autorizației de funcționare pentru M.G A,G PFA – CF ....., în baza Rezoluției .....emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad și deoarece s-a constatat că petentul nu a calculat și nu a virat impozitul pe venitul din arendă s-a extins obiectul inspecției și cu privire la verificarea impozitului pe

venit din cedarea folosinței bunurilor (arendă) prin emiterea unui nou Aviz de inspecție fiscală ...../29.04.2016 pe numele M.G “ A.G “ – PFA cod de înregistrare fiscală ...../CNP ..... comunicat petentului în condițiile legii în 16.04.2016, având ca temei legal art. 113 și art. 122 din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal.

Astfel, potrivit documentelor existente la dosarul cauzei, în cazul de față, organele de inspecție fiscală au identificat situația referitoare la neîndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidate în ceea ce privește impozitul pe venit din cedarea folosinței bunurilor (arendă) și au decis extinderea inspecției fiscale și pentru această categorie de impozit, cu respectarea prevederilor legale, emițând în acest sens Avizul de inspecție fiscală nr. ....../29.04.2016 pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 și a impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor (arendă) pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2014. Acest aviz a fost comunicat contestatorului în timpul inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile art. 122 alin. (4) lit. c) din Legea nr.208/2015 privind Codul de procedură fiscală care prevede:

ART. 122

*(4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:*

*[...]*

*c) pentru extinderea inspecției fiscale la perioade sau creanțe fiscale, altele decât cele cuprinse în avizul de inspecție fiscală inițial.[...]*”

Cât privește conținutul avizului de inspecție fiscală, se reține ca formularul “Aviz de inspecție fiscală” se emite informatic, în conținutul acestuia introducându-se datele specifice fiecărei verificări în parte.

În conformitate cu prevederile art. 122 alin.7 din Legea nr.207/2015, Avizul de inspecție fiscală trebuie să conțină următoarele date:

*„ (3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:*

*a) temeiul juridic al inspecției fiscale;*

*b) data de începere a inspecției fiscale;*

*c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;*

*d) posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale.”*

Așa cum rezultă din cuprinsul avizului de inspecție fiscală nr. ARG—AIF ...../29.04.2016 emis de către AJFP Arad privind verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 și a impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor (arendă) pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2014, temeiul legal în baza căruia a fost emis acest aviz a fost art. 113 și art. 122 din Legea nr.207/2015.

Prin urmare afirmațiile petentului potrivit cărora prevederile legale invocate respectiv art. 133 și art. 122 din Legea nr. 207/2015 se referă la obiectul inspecției fiscale și la avizul de inspecție, fără legătura cu obiectul extinderii inspecției fiscale

sau cazurile când se poate solicita extinderea inspecției fiscale, nu sunt întemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece potrivit art.122 alin.3 din Legea nr.207/2015 mezul juridic al inspecției fiscale, data de începere a inspecției fiscale, obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale precum și posibilitatea de a solicita amânarea datei de începere a inspecției fiscale, iar **textul de lege nu prevede obligația organului de inspecție fiscală de a prezenta contribuabilului motivele pentru care inspecția fiscală este extinsă**, în virtutea principiului general de drept *Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, celelalte condiții prevăzute de art.122 și următoarele din Codul de procedura fiscală fiind îndeplinite de organul de inspecție fiscală, așa cum reiese din avizul de inspecție fiscală nr. .... /29.04.2016, aflat în copie la dosarul cauzei.

În consecință, deoarece la data emiterii Avizului de inspecție nr..... /29.04.2016, organele de inspecție fiscală aveau indicii cu privire la neîndeplinirea obligațiilor de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat precum și faptul că în baza Rezoluției ..... emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad petentul, ulterior primirii avizului de inspecție fiscală nr...../02.03.2015 nu numai că nu s-a prezentat la autoritatea fiscală, dar a și anulat în data de 26.05.2015 autorizația de funcționare pentru M.G “ A.G“ – PFA cod fiscal ....., motiv pentru care, se reține că în mod legal a fost emis Avizul de inspecție fiscală ...../29.04.2016 pe **numele M.G “ A.G“ – PFA cod de înregistrare fiscală ...../CNP .....** comunicat în condițiile legii în 16.04.2016, având ca temei legal art. 113 și art. 122 din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal, inspecția fiscală fiind extinsă pentru verificarea taxei pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 dar și a impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor (arendă) pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2014.

Lipsa indicării exprese în cuprinsul avizului de inspecție fiscală a temeiului de drept în legătura cu obiectul extinderii inspecției fiscale sau cazurile când se poate solicita extinderea inspecției fiscale nu poate atrage nulitatea deciziei de impunere și a raportului de inspecție fiscală contestate și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care:

Potrivit prevederilor art.46 din Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

*"Art. 46 – Nulitatea actului administrativ fiscal*

*Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu."*

Din textele legale mai sus citate, rezulta ca elementele precizate la art.43 alin.(2) din Codul de procedura fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo precizare cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Aşa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulităţii actelor juridice "vom folosi noţiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcata o condiţie de legalitate de mare importanţă, ce se stabileşte în concret în funcţie de dispoziţiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuţie, iar noţiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiţii de legalitate de mai mică importanţă**" (Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ, vol. II, Editura All Beck, Bucureşti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înţeles să precizeze în mod expres **acele elemente din conţinutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancţionată cu nulitatea absolută a actelor**, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui şi calităţii persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui şi prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulităţii putând fi efectuată chiar şi din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât priveşte lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conţinutul actului administrativ fiscal, precum şi nerespectarea unor reguli privind condiţiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancţionată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, aşa cum s-a arătat şi în literatura de specialitate (D. Dascalu, C. Alexandru, Explicaţiile teoretice şi practice ale Codului de procedură fiscală, Editura Rosetti, Bucureşti, 2005, p. 129-130).

În consecinţă, susţinerea reprezentantului petentului potrivit căreia extinderea inspecţiei fiscale realizată de către organele de inspecţie fiscală s-a efectuat în mod nelegal, nu poate fi reţinută în soluţionarea favorabilă a cauzei, în lipsa indicării de către acesta a normei legale care reglementează explicit aceasta.

Nici invocarea pe cale de excepţie a nemotivării deciziei de impunere emisă pe numele persoanei fizice neautorizate M.G şi a faptului că în data de 26.05.2016 a fost finalizat Raportul de inspecţie fiscală pentru A.G PFA şi pentru M.G persoana fizică neautorizată CNP ..... pentru care nu a fost îndeplinită procedura de avizare prevăzută de 122 din Legea nr. 207/2014 nu poate fi reţinută în soluţionarea favorabilă a cauzei având în vedere următoarele:

Contrar susţinerilor petentului din contestaţia formulată, pe numele petentului M.G " A.G " – PFA cod de înregistrare fiscală ...../CNP ..... a fost emis Avizul de inspecţie fiscală ...../29.04.2016 comunicat acestuia în condiţiile legii în 16.04.2016, având ca temei legal art. 113 şi art. 122 din Legea nr.207/2015 privind Codul Fiscal

Faptul că organele de inspecţie fiscală au identificat situaţia referitoare la neîndeplinirea obligaţiei de plată a impozitului pe venit din cedarea folosinţei bunurilor( arendă ) prezintă un argument întemeiat în vederea extinderii inspecţiei fiscale şi pentru această categorie de impozit respectiv un indiciu că au fost

diminuate obligațiile fiscale de natura impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor( arendă ) și a taxei pe valoarea adăugată.

Reprezentantului legal al petentului încearcă să denatureze starea de fapt cu privire la procedura de avizare și demarare a acțiunii de control ignorând faptul că, în perioada cuprinsă între 06.03.2015 data primirii primului aviz de inspecție fiscală și data de 29.04.2016 data emiterii avizului de inspecție fiscală nr. ....../29.04.2016, **petentul** nu a răspuns solicitărilor repetate ale organelor de inspecție fiscală de a se prezenta cu documentele solicitate, împiedicând începerea acțiunii de inspecție și încălcând prevederile art.124 alin.(2) din Legea nr.201/2015 privind Codul de procedura fiscală potrivit căreia „(2) *Contribuabilul/Plătitorul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.*”

Mai mult, în această perioadă, petentul a anulat în data de 26.05.2015 autorizația de funcționare pe numele M.G “ A.G “ – PFA cod de înregistrare fiscală ....., în baza Rezoluției ..... emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad, ceea ce denotă un comportament neadecvat considerând probabil că, în condițiile anulării autorizației pentru M.G A.G PFA – CF ..... inspecția fiscală nu va mai avea loc.

În concluzie, nefiind întrunită vreo cauză de nulitate expres prevăzută de lege, precizări în condițiile în care în actele administrativ fiscale contestate, organele de inspecție fiscală au făcut mențiuni asupra tuturor documentelor justificative prezentate la control, cu indicarea motivelor de fapt și de drept care au condus la extinderea inspecției și pentru obligația de plată a impozitului pe venit din cedarea folosinței bunurilor( arendă ) și de încheiere acestora, afirmațiile petentului nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, actele administrativ fiscale contestate fiind întocmite cu respectarea normelor legale în vigoare, drept pentru care se va proceda la analizarea contestației formulată de M.G împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....../26.05.2016 și nr. ....../26.05.2016, a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....../26.05.2016 și a Raportului de Inspecție fiscală nr.....26.05.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad.

***În ceea ce privește susținerea petentului că între persoana fizică autorizată A.G și persoana fizică neautorizată M.G nu există raporturi economice și juridice, fiecare desfășurând activitatea independent una fata de cealaltă și aceasta este neîntemeiată și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei deoarece:***

Tratamentul fiscal al persoanei fizice ce desfășoară activități comerciale este același, indiferent dacă s-a obținut sau nu autorizarea și indiferent dacă autorizarea încă există sau a încetat; ***pentru veniturile obținute se datorează impozite și taxe.*** În acest sens, art. 1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală prevede că ***poate fi contribuabil orice persoană fizică sau juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat.***

În același sens sunt și prevederile art. 20 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale, care stabilește ***răspunderea PFA pentru obligațiile sale cu patrimoniul de afecțaiune, dacă acesta a fost constituit și în completare cu întreg patrimoniul său, calitatea de persoană autorizată neaducând decât beneficiul urmării cu prioritate a bunurilor de afecțaiune; dacă autorizarea nu mai există e și mai evident că această problemă nu se mai pune și răspunderea e integrală raportat la patrimoniu, fără ordine de preferință.***

În ceea ce privește persoana fizică, a cărei calitate de a fi subiect individual de drept este dată de capacitatea de folosință, noțiune care semnifică aptitudinea persoanei fizice de a avea drepturi și obligații, relevante sunt dispozițiile art. 35 din Codul civil, potrivit cărora ***“capacitatea de folosință începe la nașterea persoanei și încetează odată cu moartea acesteia.”***

Mai mult, referitor la persoana fizică autorizată/întreprinderea individuală, luând în considerare și prevederile art. 34 Cod Civil (***“capacitatea de folosință este aptitudinea persoanei de a avea drepturi și obligații civile”***), rezultă faptul că, indiferent de natura drepturilor și obligațiilor (fie că acestea sunt de natură profesională, sau că sunt de natură fiscală), suntem în situația aceluiași subiect de drept, care este însăși persoana fizică.

Astfel, faptul că persoana fizică autorizată/întreprinderea individuală, nu formează un subiect de drept distinct de persoana fizică care desfășoară o activitate în una din formele prevăzute de lege (persoană fizică autorizată/întreprindere individuală/întreprindere familială), rezultă și din prevederile art. 31 din Codul civil, referitoare la patrimoniul persoanei fizice, potrivit cărora:

***“(1) Orice persoană fizică sau persoană juridică este titulară a unui patrimoniu care include toate drepturile și datoriile ce pot fi evaluate în bani și aparțin acesteia.***

***(2) Acesta poate face obiectul unei diviziuni sau unei afecțaiuni numai în cazurile și condițiile prevăzute de lege.***

***(3) Patrimoniile de afecțaiune sunt masele patrimoniale fiduciare, constituite potrivit dispozițiilor titlului IV al cărții a III-a, cele afectate exercitării unei profesii autorizate, precum și alte patrimonii determinate potrivit legii. ”***

Așadar, ***toate drepturile și obligațiile unei persoane fizice, indiferent că se nasc din raporturi juridice civile, profesionale, fiscale, etc, sunt ale persoanei***



***fizice, între care unele sunt “afectate”, legate deci, de activitatea economică desfășurată.***

Pe cale de consecință, rezultă următoarele:

- încetarea existenței unui contribuabil la data radierii se aplică doar în cazul persoanelor juridice supuse înregistrării. Per a contrario, această regulă nu se aplică persoanelor fizice autorizate/întreprinderilor individuale/întreprinderilor familiale care, potrivit legii, se înscriu în registrul comerțului;

- persoana fizică autorizată/întreprinderea individuală își încetează existența prin moarte (deces);

- radierea unei persoane fizice autorizate/întreprinderi individuale din registrul comerțului înseamnă doar scoaterea acesteia din registrul profesioniștilor.

În ceea ce privește efectuarea inspecției fiscale la un contribuabil radiat din registrul comerțului cum este cazul în speță, în care petentul M.G titular al PFA **M.G A.G**, ulterior demarării acțiunii de control inițiată prin emiterea și comunicarea avizelor de inspecție fiscală nr...../02.03.2015 și nr...../04.04.2016, a obținut anularea autorizației de funcționare pentru M.G A.G PFA – CF ..... și radierea acestuia din Registrul comerțului. În data de 26.05.2015, în baza Rezoluției .....emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad relevante sunt următoarele aspecte:

Inspecția fiscală este posibilă la persoana fizică autorizată, chiar dacă aceasta a fost radiată din registrul comerțului, deoarece ***persoana fizică există în continuare, iar obligația fiscală de plată revine acesteia, titularul obligației fiscale de plată fiind persoana fizică identificată prin nume, prenume, adresă, CNP, etc.;***

Faptul că în scopul administrării impozitelor și taxelor pentru persoana fizică subiect de drept fiscal, legislația a prevăzut atribuirea a două coduri de identificare fiscală, unul pentru obligațiile aferente activității economice, altele decât impozitul pe venit din activitatea economică desfășurată (TVA, impozite și contribuții reținute), respectiv cod de înregistrare fiscală, și unul pentru celelalte obligații, inclusiv impozitul pe venit, respectiv CNP, este doar un aspect de administrare și ***nu produce efecte în ceea ce privește obligațiile subiectului de drept fiscal.***

Chiar dacă s-ar accepta că radierea din registrul comerțului ar putea avea ca efect anularea CIF-ului atribuit în procedura înmatriculării, eventualele obligații fiscale de plată rezultate în urma inspecției fiscale se pot stabili, și în acest caz, se vor individualiza prin utilizarea datelor de identificare ale persoanei fizice inclusiv a CNP-ului;

În acest context și în lipsa unor prevederi procedurale exprese, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale rezultate în urma inspecției fiscale individualizate în titlurile de creanță, deciziile de impunere, contestate cu indicarea CNP-ului persoanei fizice corespunzător respectivelor reguli de administrare (CUI sau CNP în funcție de natura obligației fiscale de plată).

***Cu privire la susținerea reprezentantului legal al petentului că, ANAF avea obligația sa emită avize de inspecție pentru ambele persoane și să verifice separat activitățile și veniturile acestora raportat la suprafețele de teren cultivate și declarate la APIA de fiecare și al nemotivării deciziei de impunere cu privire la cumularea veniturilor obținute de doi contribuabili și obligarea unuia dintre aceștia la plata taxei pe valoarea adăugată învedereăm următoarele:***

Inspekția fiscală desfășurată la persoana fizică M.G titular al PFA M.G A.G, radiat, la data controlului, de la Registrul Comerțului în data de 26.05.2015, în baza Rezoluției .....emisă de ORC de pe lângă Tribunalul Arad, a avut ca obiectiv verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și a operațiunilor relevante pentru inspekția fiscală a corectitudinii și exercitării îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazei de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind TVA pe perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 respectiv verificarea veniturilor realizate de contribuabilul M.G atât în calitate sa de persoană fizică cât și în calitate sa de titular al PFA M.G.A.G din activități agricole în vederea determinării atingerii plafonului de scutire TVA.

În urma verificărilor efectuate s-a constatat că, în perioada 2010 – 2014, petentul M.G, atât în calitate sa de persoană fizică, cât și în calitate sa de titular al PFA M.G A.G a obținut venituri din producția agricolă, în condițiile în care acesta nu a condus evidență contabilă și nu a depus declarații fiscale, nefiind înregistrat în scopuri de TVA,

Astfel, din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că petentul M.G, reprezintă „***persoană impozabilă***” în sensul dispozițiilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, încadrându-se în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum este reglementată la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal și nu s-a înregistrat la organul fiscal ca plătitor de impozite și taxe, nu a organizat și condus evidență contabilă în partidă simplă conform dispozițiilor Ordinului nr. 1040/2004.

Prin urmare, s-a stabilit că, operațiunile realizate de petent, constând în exploatarea terenului agricol, care au generat venituri, reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată și pentru care acesta avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA ulterior depășirii plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal.

În ceea ce privește înregistrarea în scopuri de TVA a persoanei fizice M.G care este persoana impozabilă din punct de vedere al TVA și care a desfășurat mai multe activități economice, atât prin intermediul PFA M.G A.G, cât și în afara activității acesteia ca și persoana fizică învedereăm că sunt relevante următoarele aspecte:

Persoana impozabilă este definită în sensul TVA, potrivit art. 127 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, ca fiind “***orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități***”.

Potrivit art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 4 din Codul fiscal “activitate economică are înțelesul prevăzut la art. 127 alin. (2). ***Atunci când o persoană desfășoară mai multe activități economice, prin activitate economică se înțelege toate activitățile economice desfășurate de aceasta***”

În ceea ce privește noțiunea de „*activitate economică*”, aceasta este definită la art. 127 alin. (2) din Codul fiscal ca incluzând activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, **agricole** și activitățile profesiilor liberale sau asimilate acestora. De asemenea constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Astfel, în cazul persoanelor fizice trebuie determinat în primul rând dacă sunt persoane impozabile, aspect care a fost demonstrat în speță, în sensul că, petentul reprezintă *persoana impozabilă* din punct de vedere al TVA în sensul art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, încadrându-se în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum este reglementată la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal.

Totodată, este important de determinat și dacă persoana fizică ce acționează în calitate de persoană impozabilă desfășoară mai multe tipuri de activități economice, situație în care acestea trebuie analizate în considerarea ansamblului lor și nu pentru fiecare operațiune în parte. De exemplu, faptul că o persoană fizică desfășoară mai multe categorii de activități sau realizează o anumită operațiune în mod ocazional, pe lângă alte tipuri de operațiuni efectuate cu caracter de continuitate, este o dovadă a varietății operațiunilor pe care activitatea economică a unei persoane o poate înregistra.

Astfel, ***atât timp cât una sau mai multe operațiuni nu sunt excluse în mod expres din sfera TVA și sunt realizate de o persoană impozabilă, respectiva operațiune/respectivele operațiuni trebuie considerate ca înscriindu-se în ansamblul activității economice realizate de acea persoană impozabilă.***

În acest sens, considerăm relevante inclusiv raționamentul și hotărârea CJUE în cauza C-62/12 Kostov, din care reiese că o persoană fizică ce este deja persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA pentru activitățile sale (în cauza invocată era vorba de executor judecătoresc independent) trebuie considerată persoană impozabilă pentru orice altă activitate economică în sensul TVA (cum ar fi intermedierea în livrarea unui bun imobil), chiar și în cazul în care această activitate este exercitată în mod ocazional.

În concluzie, **activitățile economice desfășurate de persoana fizică trebuie analizate din punct de vedere al TVA în ansamblul lor**, astfel cum rezultă și din prevederile art. 125<sup>1</sup> alin. (1) pct. 4 din Codul Fiscal. Aceste aspecte sunt relevante din mai multe perspective, precum:

- în scopul determinării cifrei de afaceri care servește drept referință pentru calculul plafonului de scutire prevăzut la art. 152 alin.1 din Codul fiscal în sensul în care, la stabilirea acesteia se iau în calcul toate activitățile economice realizate

de persoana fizică și care se includ în cifra de afaceri potrivit alin. (2) al art. 152 din Codul fiscal;

- atribuirea unui singur cod de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 din Codul fiscal, pentru toate activitățile desfășurate de persoana fizică în calitate de persoană impozabilă

Pe cale de consecință raportând raționamentul prezentat în paragrafele precedente rezultă că, în cauza supusă soluționării, în legătură cu modul de stabilire a cifrei de afaceri care servește drept referință pentru calculul plafonului de scutire prevăzut la alin. (2) al art. 152 din Codul fiscal determinat prin cumularea veniturilor obținute de persoana fizică M.G prin intermediul PFA M.G A.G, cât și în afara activității acesteia ca și persoana fizică și obligarea unuia dintre aceștia la plata taxei pe valoarea adăugată, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au determinat cifra de afaceri prin luarea în calcul al ansamblului activităților economice realizate de persoana impozabilă M.G, pentru operațiunile desfășurate, atât prin intermediul PFA M.G A.G, cât și în afara activității acesteia ca și persoana fizică și cumularea acestora, atribuind un singur cod de înregistrare în scopuri de TVA potrivit prevederilor art. 153 din Codul fiscal, pentru toate activitățile desfășurate de persoana fizică în calitate de persoană impozabilă.

***Referitor la prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2010, invocată de petent, se rețin următoarele:***

*Cauza supusa solutionarii este daca la data de 26.05.2016, data emiterii deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoanele fizice, dreptul organului fiscal de a stabili diferențe de TVA pentru anul 2010 era prescris, în condițiile în care baza de impunere a TVA aferenta lunii ianuarie 2011 s-a constituit la 25.02.2011, iar prescripția începe să curgă de la data de 01.01.2012.*

**In fapt**, din raportul de inspecție fiscală nr...../26.05.2016 rezultă că Dl. M.G a fost supus inspecției fiscale în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2010 – 31.12.2014,

În baza Ordinului de serviciu nr..... din 04.04.2016 și a avizelor de inspecție fiscală nr. ..../02.03.2015 și nr.....04.04.2016 comunicate contribuabilului în condițiile legii perioada supusa inspecției fiscale a fost pentru:

- taxa pe valoarea adăugată 01.01.2010 – 31.12.2014;
- impozit pe venit 01.01.2010 – 31.12.2013.

Ulterior, în baza avizului de inspecție fiscală nr...../29.04.2016 contribuabilul a fost înștiințat contribuabilul despre extinderea inspecției fiscale și pentru:

- taxa pe valoarea adăugată 01.01.2010 – 31.12.2014;

- impozit pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor (arendă) 01.01.2013 – 31.12.2014;

În baza constatărilor din raportul de inspecție fiscal nr...../26.05.2016, au fost emise deciziile de impunere nr. ....../26.05.2016, nr...../26.05.2016 și nr...../26.05.2016 prin care s-au stabilit în următoarele obligații fiscale în sarcina **domnului M.G**, următoarele obligații fiscale:

- xxxx lei impozit pe venit; pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013
- xxxx lei impozit pe venit; pentru perioada 01.01.2014 – 31.12.2014
- xxxxx lei taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2016

Prin contestația formulată reprezentantul petentului susține ca a intervenit prescripția dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale pentru anul 2010, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală a fost finalizat în data de 26.05.2016.

**În drept**, potrivit prevederilor art. 22, art. 23, art.91 alin.(1) și alin.(2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu

modificările și completările ulterioare:

**“Art. 22. – Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:**

**a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;**

**d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;**

**e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;**

**f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale”.**

**“Art. 23. – (1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.**

**(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată”.**

**“Art. 91. – (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

*(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.*

*(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.*

*(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă”.*

Totodata, potrivit art. 16 si art. 44 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

Potrivit dispozițiilor legale anterior citate, prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale începe sa curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui in care s-a născut creanța fiscală, respectiv de la data de 1 ianuarie a anului următor momentului in care **s-a constituit baza de impunere a obligatiei fiscale, moment care determină și nașterea dreptului organului fiscal de a stabili, determina și pretinde plata obligației fiscale respective.**

Astfel, din interpretarea sistematica a art. 21 si art. 23 din Codul de procedura fiscală rezulta ca **momentul constituirii bazei de impunere este momentul în care expiră termenul până la care contribuabilul trebuie să declare baza impozabilă și obligația fiscală aferentă** (pentru obligațiile fiscale stabilite prin autoimpunere) deoarece numai din acest moment organul fiscal are dreptul să verifice obligațiile fiscale stabilite de contribuabilul însuși prin declarație, să stabilească eventuale diferențe și să le perceapă. Numai din momentul expirării termenului de depunere a declarației **organele fiscale ar fi putut pretinde contribuabililor declararea si plata impozitului, in situatia in care acestia nu-si respectau obligatia legala de a declara si plati impozitul respectiv sau ar fi putut initia inspectia fiscală pentru indeplinirea obiectului specific de activitate al inspectiei** reglementat expres de art. 94 alin. (1) din Codul de procedura fiscală, **de verificare a "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".

În concret, în cazul taxei pe valoarea adăugată, **baza de impunere se constituie în momentul în care contribuabilul o determină și o declară prin decontul de taxă** în care sunt evidențiate operațiunile exigibile în perioada pentru care s-a depus decontul având în vedere definiția exigibilității TVA de la art. 134 alin. (2) din Codul fiscal conform căreia exigibilitatea reprezintă data la care organele fiscale devin îndreptățite, în baza legii, să solicite plata TVA.

Din coroborarea dispozițiilor legale suscitade, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în

termen de 5 ani, termen care începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Cu privire la TVA se rețin și prevederile art. 134, art. 156<sup>1</sup> și art. 156<sup>2</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*”Art. 134. - (2) **Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată**”.*

*”Art. 156<sup>1</sup>. - (1) **Perioada fiscală este luna calendaristică**”.*

*”Art. 156<sup>2</sup>. - (1) **Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.***

*(2) **Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147<sup>1</sup> alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice**”.*

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, organele de inspecție fiscală au stabilit ca, petentul nu a declarat suma de xxxxx lei (baza de impozitare) cu TVA aferentă în sumă de xxx lei, reprezentând TVA colectată aferentă veniturilor din vânzarea produselor agricole în perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, conform art. 147<sup>1</sup> din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare.

Deoarece contribuabilul nu a solicitat înregistrarea ca și plătitor de TVA de la data de 01.01.2011, deși a depășit plafonul de TVA în luna noiembrie 2010, conform art. 153 din Lege 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală competente au stabilit obligații privind taxa de plată, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, solicitând plata taxei pe perioada 01.01.2011 - 31.12.2014.

Astfel, cum perioada supusă inspecției fiscale este 01.01.2010 - 31.12.2014 rezultă că pentru TVA aferentă lunii ianuarie 2011 ( data la care petentul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) baza impozabilă s-a constituit la momentul expirării termenului de depunere a decontului, respectiv în data de 25.02.2011 și termenul de prescripție a începând să curgă începând cu data de 1 ianuarie a anului următor, respectiv din data de 1 ianuarie 2012 și urmând a se împlini la data de 31 decembrie 2016.

Rezultă că, față de data începerii inspecției fiscale – **04.04.2016** – dreptul organelor de inspecție fiscală de a verifica și de a stabili diferențe de TVA pentru

perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 nu era prescrist, inspecția începând anterior împlinirii termenului de prescripție fiscală.

Mai mult, învederăm că, susținerea petentului cu privire la faptul că, prin raportul de inspecție fiscală finalizat la data de 26.05.2016 i s-au stabilit obligații fiscale pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 inclusiv anul 2010, este eronată, în condițiile în care organele de inspecție fiscală verificand perioada 01.01.2010 – 31.12.2014 au stabilit doar că petentul a depășit plafonul de TVA în luna noiembrie 2010 și au calculat taxa pe valoarea adăugată de plata de la data de 01.01.2011, data de la care petentul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă conform art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și pana la data de 31.12.2014.

Având în vedere cele prezentate, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul petentului privind prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili creanțe fiscale suplimentare reprezentând TVA pentru anul 2010, fapt pentru care, constatându-se neîntemeiată excepția de fond invocată de reprezentantul petentului se va proceda la analizarea pe fond a contestației.

### ***Referitor la fondul cauzei***

***În legătură cu capătul de cerere privind taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de xxxxx lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ....../26.05.2016 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, s-au reținut următoarele:***

În fapt, dl. M.G a obținut în perioada 2010 – 2014 venituri din activități agricole, în condițiile în care acesta nu a organizat și nu a condus evidenta contabilă în partida simplă în conformitate cu prevederile OMFP 1040/08.07.2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitate de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și nu a depus declarații fiscale, nefiind înregistrat în scopuri de TVA.

În perioada verificată contribuabilul a fost înregistrat la ORC ca persoană fizică autorizată cu obiect de activitate cultivarea cerealelor, cultivarea legumelor, pepenilor și rădăcinoaselor, comerțul cu ridicata al cerealelor, comerțul cu ridicata și amănuntul al pepenilor și legumelor atribuindu-se ....../10.07.2009 și nr. de Ordine în registrul comerțului ....../09.07.2009. La organul fiscal de domiciliu contribuabilul a fost înregistrat ca plătitor de impozite și taxe, fiind impus la normă de venit ***pentru activitatea de servicii executate în agricultură, activitate care nu a fost cuprinsă în obiectul de activitate*** al PFA M.G A.G .



Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta că petentul, deși reprezintă „*persoană impozabilă*” în sensul dispozițiilor art. 127 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv:

“*Persoane impozabile și activitatea economică*

*ART. 127*

(1) *Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.”*

încadrându-se în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, așa cum este reglementată la art. 126 alin. (1) din Codul fiscal, respectiv:

„*Operațiuni impozabile*

*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);”*

nu s-a înregistrat la organul fiscal ca plătitor de impozite și taxe, nu a organizat și condus evidență contabilă în partidă simplă conform dispozițiilor Ordinului nr. 1040/2004.

Operațiunile realizate de petent, constând în exploatare teren agricol, care au generat venituri reprezintă operațiuni cu caracter economic, care nu sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată și pentru care contribuabilul avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA după depășirea plafonului de venituri realizate din operațiuni impozabile în decursul unui an fiscal.

Astfel, organele de control au stabilit că petentul a depășit plafonul de scutire de TVA în luna noiembrie 2010 (realizând o cifră de afaceri de 384.513 lei), situație în care contribuabilul avea obligația de a se înregistra la organul fiscal ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată începând cu data de 01.01.2011.

În drept, referitor la cadrul legislativ privind **înregistrarea ca plătitor de TVA**, sunt incidente următoarele:

Potrivit prevederilor art.126, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„(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 acestor prevederi legale, sunt operațiuni impozabile din punct de vedere al taxei livrarile de bunuri/prestarile de servicii efectuate cu plata pe teritoriul Romaniei in conditiile in care sunt realizate de o **persoana impozabila**, asa cum a fost definita la art.127 alin.(1), iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art. 127 alin.(2).

Potrivit prevederilor art.127, alin. (1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.”

Articolul 7, alin.(1), pct.20 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„Definiții ale termenilor comuni

(1) In intelesul prezentului cod, termenii si expresiile de mai jos au următoarea semnificație:

20. **persoana** – orice persoana fizica sau juridica;”

Prin urmare, este considerata **persoana** ce intra sub incidenta prevederilor Codului fiscal „**orice persoana fizica sau juridica**”.

Din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, notiunile de persoana, persoana impozabila, persoana neimpozabila, au fost definite la titlul VI din Codul fiscal, la art.125<sup>1</sup>, pct.18 – 21:

ART. 125<sup>1</sup> Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. **persoană impozabilă** are înțelesul art. 127 alin. (1) și **reprezintă persoana fizică**, grupul de persoane, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică;(…)

20. **persoană neimpozabilă** reprezintă persoana care nu îndeplinește condițiile art. 127 alin. (1) pentru a fi considerată persoană impozabilă;

21. **persoană reprezintă o persoană impozabilă sau o persoană juridică neimpozabilă sau o persoană neimpozabilă;**”

Astfel, din coroborarea prevederilor legale mai sus citate, se retine ca o persoana fizica reprezinta persoana impozabila in sensul titlului VI privind taxa pe

valoarea adaugata, in conditiile in care **desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.**”

Conform art.127 alin.(2) din Codul fiscal „**activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**”

In situatia in care persoana fizica este persoana impozabila conform art.127 alin.(1), aceasta trebuie sa solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent potrivit art.153, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(1) **Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:**

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

(...)

b) **dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;(...)**”

Referitor la plafonul de scutire, art.152, alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

„(1) **Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).**”

Potrivit alin.(6) al art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„(6) **Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA(...).**

***Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.”***

Potrivit prevederilor legale enunțate mai sus, persoana impozabilă are obligația înregistrării în scopuri de TVA în situația în care a constatat că a depășit plafonul de scutire, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. În situația în care persoana impozabilă nu și-a îndeplinit această obligație, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care persoana ar fi trebuit să fie înregistrată în scopuri de taxă.

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că în situația în care organele de inspecție fiscală constată neîndeplinirea de către persoana impozabilă a obligației de a se înregistra în scopuri de TVA, înainte de înregistrare, vor solicita plata taxei pe valoarea adăugată pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal.

Deoarece documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost incomplete și incorecte, contribuabilul neînregistrând în evidența contabilă producțiile obținute la culturile de grâu, porumb, floarea soarelui, orz, pepeni, cartofi în totată perioada verificată (2010 – 2014), organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele de teren cultivate, estimarea sumelor încasate din comercializarea acestora și estimarea bazei de impunere pentru determinarea bazei de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului general consolidat al statului, în conformitate cu prevederile art. 67 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată coroborată cu art. 106 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală și a pct. 65.1 și pct. 65.2 din HG nr. 1050/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003.

Organul de inspecție fiscală a verificat modul în care își desfășoară activitatea contribuabilul supus inspecției fiscale, documentele și informațiile identificate au fost relevante pentru aplicarea Metodei produsului/serviciului și a volumului, în conformitate cu prevederile capitolului I metoda 1.4 din Ordinul 3389/03.11.2011.

În acest sens organele fiscale au procedat la calcularea producțiilor agricole și stabilirea sumelor de plată, utilizând informațiile obținute de la patru producători agricoli din zona Turnu - Pecica utilizând valorile medii ale producțiilor agricole și prețurile medii/kg practicate și comunicate de cei patru producători agricoli din zona pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014, determinând astfel, pe fiecare an fiscal și pentru fiecare categorie de culturi: grâu, porumb, floarea soarelui, orz, cartofi, pepeni, cuantumul veniturilor obținute de către contribuabil.

În drept, referitor la rolul activ și dreptul de apreciere al organului Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal prevede următoarele:

“ ART. 6

*Exercitarea dreptului de apreciere*

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.*

ART. 7

*Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal*

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) *Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.*

(3) *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/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.*

(4) *Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.*

*Sarcina probei*

ART. 72

*Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile*

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

ART. 73

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii*

În ceea ce privește **estimarea bazei de impunere** efectuată de organele de inspecție fiscală, se reține că sunt aplicabile prevederile art.67 alin.1 și alin. 2 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, a

căror prevederi legale au fost preluate și în Noul Cod de procedura fiscală la art. 106 alin.1 și 2 în vigoare începând cu data de 01.01.2016, și care precizează:

“ 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.*

(3) *În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.*

(4) *În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.*

(5) *Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale.”*

*și respectiv art. 106 din Legea nr.207/2015 privind Noul Cod de procedura fiscală*

ART. 106

*Dreptul organului fiscal de a stabili baza de impozitare prin estimare*

(1) *Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, 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 impozitare se efectuează în situații cum ar fi:*

a) *în situația prevăzută la art. 107 alin. (1) - (4);*

b) *în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.*

(3) *În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente*

*care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.*

Totodată la art. 107 alin. 1 și 3 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se arată:

**ART. 107**

*“ Stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale ca urmare a nedepunerii declarației de impunere*

*(1) Nedepunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. Aceste prevederi nu sunt aplicabile după începerea inspecției fiscale pentru obligațiile fiscale nedeclarate.*

*(...)*

*(3) Stabilirea din oficiu a creanței fiscale se face prin estimarea bazei de impozitare, potrivit art. 106. Organul fiscal procedează la estimarea creanței fiscale ori de câte ori informațiile deținute de organul fiscal nu permit estimarea bazei de impozitare.”*

De asemenea, conform prevederilor pct. 65.1 și pct. 65.2 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului 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 O.M.F.P. 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. 79<sup>1</sup> 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.

(4) Nota de fundamentare va conține:

a) constatarea stării de fapt a activității supuse controlului care impune utilizarea metodei de stabilire prin estimare selectate;

b) elementele identificate care vor sta la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere, respectiv a veniturilor sau cheltuielilor;

c) metoda propusă pentru estimarea bazei de impunere.

#### ART. 5

Organele de inspecție fiscală vor menționa în raportul de inspecție fiscală metoda utilizată pentru stabilirea prin estimare a bazei de impunere.”

Prin prisma textelor de lege invocate mai sus, a calculului estimării realizat de organele de inspecție fiscală și prezentat detaliat în Raportul de inspecție fiscală nr. ....../26.05.2016, rezultă că petentul a obținut venituri din activități agricole, organele de control stabilind că se află în situația reglementată de legiuitor la pct. 65.1 din Hotărârea Guvernului nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului 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; (...)**”

respectiv art. 1 alin. (1) din O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, respectiv „**documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte sau incomplete**”.

Astfel, organul de inspecție fiscală a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele de teren cultivate, estimarea sumelor încasate din comercializarea acestora și la estimarea bazei de impunere pentru determinarea obligației fiscale privind taxa pe valoarea adăugată datorat bugetului de stat, în conformitate cu **prevederile art.67 din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedură fiscală** coroborat cu Ordinul 3389/03.11.2011, având în vedere că documentele și informațiile prezentate pe parcursul inspecției fiscale privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost incomplete, contatându-se că în perioada supusă inspecției fiscale petentul nu a înregistrat în evidența contabilă

venituri din activitatea agricolă desfășurată și nu a înregistrat veniturile realizate din activitatea desfășurată.

Referitor la determinarea efectivă a cifrei de afaceri, aceasta s-a realizat ținând seama atât de înscrierile de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală emise de APIA, cât și de declarațiile petentului, constatându-se că în anii 2010, 2011, 2012 și 2013, 2014 suprafețele cultivate și culturile înființate de d-nul M.G au fost după cum urmează:

I. Suprafețele de teren agricol din cadrul exploatației în perioada de referință (2010 - 2014):

- în anul 2010, suprafața de: xxx ha;
- în anul 2011, suprafața de: xxxx ha;
- în anul 2012, suprafața de: xxxxx ha.
- în anul 2013, suprafața de xxxx ha
- în anul 2014 suprafața de: xxxx ha;

II. Suprafețele (ha) cultivate/culturile înființate/productiile realizate/ha în perioada de referință (2010 - 2014):

Tabelul 1- culturi înființate, suprafețe cultivate ( conform declarației contribuabilului )

Denumirea culturii	Suprafețele (ha) cultivate/anul înființării culturii				
	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Grâu</b>	xxxx	xxx	xxxx	xx	xxx
<b>Porumb</b>	xxx	xxx	xxxxxx	xxxx	xx
<b>Floarea soarelui</b>		-----	-----	-----	-----
<b>Orz</b>	-----	xxxx	xxxx	xxx	xxxx-
<b>Pepeni</b>	xxx	xxx	xxx	xxxxx	xxxx
<b>Legume</b>	-----	xxxxx	xxxx	xxxx	xxxx
<b>Cartofi</b>	-----	xxxx	xxxx	xxxxx	xxxx
<b>Total suprafață</b>	<b>xxxx</b>	<b>xxxxx</b>	<b>xxxx</b>	<b>xxxxx</b>	<b>xxxxx</b>

În vederea estimării în mod corect a bazei impozabile, organele de inspecție fiscală identificând acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale a petentului, au stabilit baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată respectiv estimarea valorii producției obținută de acesta prin identificarea și luarea în calcul a tuturor circumstanțelor edificatoare având în vedere producțiile realizate de alți agenți economici cu activitate similară.

În acest sens organele de inspecție fiscală au solicitat informații de la 4 (patru) producători agricoli din zona localităților Turnu și Pecica privind producțiile obținute de aceștia în condiții asemănătoare cu producțiile obținute de d-nul M.G.

Așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, pentru producțiile realizate, cei patru cultivatori de cereale de pe raza localităților Pecica-Turnu au răspuns la solicitările echipei de inspecție fiscală, declarând în conformitate cu art. 52, alin 1 și 2 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare producțiile medii/ha realizate precum și prețurile medii în lei/kg cu care au valorificat cerealele, în anii 2010 – 2014, la culturile de cereale respectiv grâu, porumb, rapiță, floarea soarelui, orzoaică, sfeclă de zahăr, triticeale. Informațiile obținute sunt sintetizate în tabelul Anexa 2 la RIF.

În cauză sunt incidente și dispozițiile art. 156 din Codul fiscal care prevăd că “(1) Persoanele impozabile stabilite în România trebuie să țină evidențe corecte și complete ale tuturor operațiunilor efectuate în desfășurarea activității lor economice”, precum și cele ale Legii 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care reglementează astfel:

*ART. 108*

*Obligația de a conduce evidența fiscală*

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

(...)

(3) Sunt evidențe fiscale registrele, situațiile, precum și orice alte înscrisuri care, potrivit legislației fiscale, trebuie întocmite în mod obligatoriu în scopul stabilirii stării de fapt fiscale și a creanțelor fiscale, cum ar fi: jurnalul pentru vânzări, jurnalul pentru cumpărări, registrul de evidență fiscală.

*ART. 109*

*Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale*

(...)

(5) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror altor documente prevăzute de lege. (...)

*ART. 102*

*Forma și conținutul declarației fiscale*

(1) Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă, cu confirmare de primire. Declarația fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță. În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura privind transmiterea declarației fiscale prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F.

(2) *Declarația fiscală poate fi redactată de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului/plătitorului acesta este în imposibilitatea de a scrie.*

(3) *Data depunerii declarației fiscale este data înregistrării acesteia la organul fiscal sau data depunerii la poștă, după caz. În situația în care declarația fiscală se depune prin mijloace electronice de transmitere la distanță, data depunerii declarației este data înregistrării acesteia pe pagina de internet a organului fiscal, astfel cum rezultă din mesajul electronic de confirmare transmis ca urmare a primirii declarației.*

(...)

(5) *Declarația fiscală trebuie însoțită de documentația cerută de prevederile legale”.*

#### ART. 103

“ *Depunerea declarațiilor fiscale*

(1) *Declarația fiscală se depune la registratura organului fiscal competent sau se comunică prin poștă, cu confirmare de primire. Declarația fiscală poate fi transmisă prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță. În cazul creanțelor fiscale administrate de organul fiscal central, procedura privind transmiterea declarației fiscale prin mijloace electronice sau prin sisteme electronice de transmitere la distanță se stabilește prin ordin al președintelui A.N.A.F.*

(2) *Declarația fiscală poate fi redactată de organul fiscal sub formă de proces-verbal, dacă din motive independente de voința contribuabilului/plătitorului acesta este în imposibilitatea de a scrie.”*

#### ART. 107

“ *Stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale ca urmare a nedeunerii declarației de impunere*

(1) *Nedeunerea declarației de impunere dă dreptul organului fiscal să procedeze la stabilirea din oficiu a creanțelor fiscale prin decizie de impunere. Stabilirea din oficiu nu se poate face înainte de împlinirea unui termen de 15 zile de la înștiințarea contribuabilului/plătitorului privind depășirea termenului legal de depunere a declarației de impunere. Aceste prevederi nu sunt aplicabile după începerea inspecției fiscale pentru obligațiile fiscale nedeclarate (...)*”

Din documentele existente la dosarul cauzei, în lipsa prezentării de către petent a unor evidențe scrise sau înscrisuri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să confirme susținerile din contestația formulată, rezultă că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au realizat estimarea bazei de impunere a petentului procedând la analizarea și prezentarea tuturor circumstanțelor edificatoare în cauză, cum ar fi producțiile realizate de alți agenți economici cu activitate similară.

Astfel, estimarea producției de cereale obținută de petentul M.G în această perioadă conform metodei produsului și a volumului luându-se în considerare următoarele elemente:

- suprafețele cultivate (declarate de către contribuabil și cele din evidențele APIA )

- prețurile medii declarate de contribuabil prin nota explicativă dată de contribuabil - Anexa 1 la RIF și nota explicativă 2 dată de contribuabil- Anexa 3 la RIF

- informațiile privind producțiile medii obținute în condiții asemănătoare cu producțiile obținute de d-nul M.G la hectar și prețul mediu de valorificare al acestora obținute de la patru producători agricoli din zona localităților Turnu și Pecica - Anexa 2 la RIF

- cantitatea de produse agricole valorificate (declarate de către contribuabil și estimate de echipa de inspecție fiscală )

- data livrărilor declarate de către contribuabil.

În baza acestor informații, organele fiscale au procedat la calcularea producțiilor agricole și stabilirea sumelor de plată, în concordanță cu informațiile obținute de la cei patru producători agricoli din zona Pecica utilizând valorile medii ale producțiilor agricole și prețurile medii/kg practicate și comunicate de cei patru producători agricoli din zona Pecica pentru anii 2010, 2011, 2012, 2013 și 2014 și determinând în acest fel, pe fiecare an fiscal și pentru fiecare categorie de culturi: grâu, porumb, floarea soarelui, orzoaică, rapița, sfeclă zahar, cuantumul veniturilor obținute de către contribuabil,

Deoarece contribuabilul nu a deținut acte doveditoare privind producțiile realizate și valorificate (fise de magazine, bonuri de cântar, facturi borderouri de achiziție etc.), organele de inspecție fiscală în mod corect au ținut cont în stabilirea veniturilor estimate în anii 2010-2014 de informațiile privind producțiile medii obținute în condiții asemănătoare cu producțiile obținute de d-nul M.G la hectar și prețul mediu de valorificare al acestora furnizate de patru producători agricoli din zona localității Pecica, stabilind în acest fel veniturile obținute din valorificarea producției de cereale obținută de D-nul M.G.

Învederăm faptul că estimarea bazei de impunere a taxei pe valoarea adăugată raportată la datele transmise de către patru producători agricoli din zona localității Pecica cu activități similare în ceea ce privește media producțiilor în funcție de potențial a principalelor culturi se încadrează în regula generală instituită la art. 55 din Noul Cod de procedură fiscală, în cuprinsul articolului fiind enumerate mijloacele de probă, care nu sunt prevăzute limitativ, respectiv:

***a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabilului/plătitorului și a altor persoane;***

*b) solicitarea de expertize;*

*c) folosirea înscrisurilor;*

*d) efectuarea de constatări la fața locului;*

*e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.*

Afirmațiile reprezentatului legal al petentului în legătură cu informațiile primite de la cele 4 persoane fizice menționate în tabelul din Anexa 2 la RIF nu au

suport real întrucât așa cum s-a demonstrat în cele ce preced, organele de inspecție fiscală au prezentat în format tabelar producțiile medii și prețul mediu de valorificare practicat de alți 4 producători, documente aflate în fotocopie la dosarul cauzei, respectiv adresele de solicitare informații și răspunsurile primite.

Ori, din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că **la estimarea plafonului veniturilor**, în scopul analizării posibilității legale a înregistrării pententului în sfera TVA, **s-a luat în considerare situația reală cea mai apropiată de starea petentului, respectiv veniturile celor patru producători din aceeași zonă, care au realizat producții agricole în condiții apropiate**, având în vedere că, reglementările legale cuprinse la Titlul VI - TVA din Codul fiscal nu conțin prevederi în ceea ce privește obligativitatea luării în considerare în cazul acestei categorii de impozit a prețurilor medii ale produselor agricole stabilite prin hotărâri ale Consiliilor Județene.

Pentru acelaș raționament, argumentat logic și legal, nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației alegațiile reprezentantului legal al petentului în ceea ce privește informațiile furnizate de Direcția Județeană de Statistică – ce au în vedere o medie a culturilor agricole obținute pe întregul județ - în timp ce starea de fapt la petent a fost stabilită în raport cu situația reală cea mai apropiată de starea petentului, respectiv veniturile celor patru producători din aceeași zonă, care au realizat producții agricole în condiții apropiate.

Informațiile narrative expuse de reprezentantul petentului în legătură cu “alt contribuabil verificat în Pecica” nu au relevanță probatorie în lipsa precizării elementelor de identificare ale acestui contribuabil.

Referitor la motivarea contestației formulate pentru domnul M.G de către D-na Av. M.G în sensul că: “ *în notele explicative date cu ocazia inspecției fiscale petentul a furnizat informații cu privire la prețurile practicate iar cu ocazia acestei contestații a identificat câteva borderouri de achiziție cu care a fost vânduta producția, pe care le anexăm prezentei și care demonstrează ca prețurile practicate în realitate la valorificarea producției sunt mult mai mici decât cele luate în considerare la estimare de către organul de control*” , din examinarea documentelor existente la dosarul cauzei, în lipsa precizării exprese a acestor documente, au fost identificate un număr de trei file fotocopyate, astfel:

- prima filă conține fotocopiile Borderoului de achiziție nr..... din 06.08.2010 respectiv nr.....din data de 16.11.2010
- a doua filă este ilizibilă, putând fi identificat doar nr.....
- a treia filă conține fotocopia Borderoului de achiziție nr..... din data de 20.02.2015

Relevanța informațiilor conținute de aceste fotocopii nu infirmă starea de fapt constatată de inspecția fiscală, în condițiile în care acestea ***nu referă la producția integrală de grâu și porumb valorificată de petent.***

Pe cale de consecință, în condițiile în care motivațiile petentului nu sunt de natură să modifice cuantumul taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar ca urmare a estimării bazei de impunere conform datelor transmise de către patru

producători agricoli din zona localității Pecica ce au desfășurat activități similare, organele de control au procedat în mod corect și legal la stabilirea taxei pe valoarea adăugată suplimentară prin estimare – metoda metodei produsului și a volumului – în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.05.2016 (anexat Deciziei de impunere nr. ..../26.05.2016) este prezentat detaliat modul de calcul și metoda folosită, precum și actele normative incidente cauzei, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la susținerile petentului din contestația formulată în ceea ce privește *neîndeplinirea de către ANAF a obligației prevăzută de art. 253 alin.8 din Codul fiscal de a-l înregistra din oficiu în scopuri de TVA și a emite Decizia privind înregistrarea din oficiu în scopuri de TVA*, s-au reținut următoarele:

În virtutea principiului general de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, nimeni nu poate invoca în apărarea sa necunoașterea legii, în cazul de față obligația de înregistrare ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată a petentului în situația în care a obținut venituri din activități economice de livrări de bunuri cu caracter de continuitate este stipulată în Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Primul efect al intrării în vigoare a unui act normativ constă în faptul că dispozițiile sale devin general obligatorii pentru destinatarii săi, iar al doilea efect al intrării în vigoare, subsecvent și distinct de obligativitate, este opozabilitatea normelor în cauză, constând în faptul că acestea au capacitatea, sunt susceptibile de a produce destinatariilor efectul juridic prevăzut în conținutul lor. Corelativ, destinatarii legii nu pot invoca necunoașterea legii pentru a se sustrage rigorilor sale în cazul în care nu respectă comandamentul cuprins în dispozițiile sale. Opozabilitatea are deci și ea caracter general, netrebuind confundată cu aplicarea efectivă a legii, cu producerea propriu-zisă, concretă a efectelor juridice, în virtutea principiului de drept *nemo censitur ignorare legem in propriam turpitudine*, înlăturându-se susținerea petentului referitoare la omisiunea înștiințării acestuia de către autorități cu privire la obligația colectării de TVA, deoarece, dincolo de orice considerente legate de rolul activ al autorităților fiscale, desfășurarea unei activități economice de asemenea amployare înlătură *de plano* necunoașterea legii.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerile petentei cu privire faptul că „*echipa de inspecție fiscală a derminat o bază de impozitare și a aplicat procentul de 24 % reprezentând TVA asupra acelei baze fără a întreprinde nici un fel de demers în a încerca să identifice beneficiarii și cantitățile vândute către aceștia , fără să încerce să identifice proporția dintre cerealele vândute către personae impozabile din punct de vedere al TVA și persoanele neimpozabile acesta menționând că acesta este absolute necesar deoarece TVA se calculează aplicând procentul de 24% asupra baze de impozitare în situația în care beneficiarii sunt plătitori de TVA și deducând acest procent din valoarea de*

vânzare în cazul în care beneficiarii sunt persoane neimpozabile , respectiv prin considerarea prețului de vânzare cu TVA inclus”, din următoarele motive:

Pentru livrările de bunuri, baza impozabilă a taxei pe valoarea adăugată cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor.

Conform art. 140 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare,

„(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la pct. 23 prevăd următoarele:

„23. (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotelor reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $24 \times 100/124$  în cazul cotei standard și  $9 \times 100/109$  sau  $5 \times 100/105$  în cazul cotelor reduse, atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, precum și în orice situație în care prin natura operațiunii sau conform prevederilor contractuale prețul include și taxa.”

Conform art. 137 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă pentru perioada verificată:

„(2) Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele și taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepția taxei pe valoarea adăugată;”.

Astfel, se reține că taxa pe valoarea adăugată se determină prin aplicarea cotei standard asupra bazei de impozitare, care cuprinde tot ceea ce constituie contrapartida obținută de furnizor, inclusiv impozitele și taxele, cu excepția taxei pe valoarea adăugată.

Totodată, se reține că se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  sau  $24 \times 100/124$ , doar atunci când prețul de vânzare include și taxa, iar, **de regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație** pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal.

Prevederile art. 140 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și Normele de aplicare a acestuia pct. 23, alin (1) și alin (2), mai sus citate dispun că, procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei se aplică în cazul livrărilor de bunuri efectuate direct către populație (comerț cu amănuntul), ori din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, petentul avea ca obiect de activitate doar comerț cu ridicata a cerealelor conform Certificatului constatator din 20.07.2009 eliberat de ORC în baza declarației pe proprie răspundere



înregistrată sub nr. .... din 16.07.2009, declarație în baza căreia a fost emisă și Rezoluția ...../17.07.2009.

Prin urmare, atâta timp cât petentul prin intermediul PFA M.G A.G are ca obiect de activitate doar comerț cu ridicata a cerealelor conform Certificatului constatator din 20.07.2009 eliberat de ORC, în speță, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au făcut aplicațiunea prevederilor pct.23 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a art.140 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora: *“Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.”*, și nu cele ale pct.23 alin.(2) din același act normativ, referitoare la aplicarea procedurii sutei mărite.

***În legătură cu posibilitatea exercitării de către petent a dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor efectuate de acesta, în perioada verificată, învederăm următoarele:***

La data de 09.07.2015, Curtea de Justiție a Uniunii Europene s-a pronunțat prin Hotărârea din 09 iulie 2015 la solicitarea transmisă de către Curtea de Apel Cluj în cauza C-183/14 (Salomie și Oltean) al acestei instanțe, și cu privire la dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate, statuând că: *„Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată se opune, în împrejurări precum cele în discuție în litigiul principal, unei reglementări naționale în temeiul căreia dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorate sau achitate în amonte pentru bunuri și servicii utilizate în cadrul operațiunilor taxate îi este refuzat persoanei impozabile, care trebuie în schimb să achite taxa pe care ar fi trebuit să o perceapă, pentru simplul motiv că nu era înregistrată în scopuri de taxă pe valoarea adăugată atunci când a efectuat aceste operațiuni, și aceasta atât timp cât nu este înregistrată în mod legal în scopuri de taxă pe valoarea adăugată și nu a fost depus decontul taxei datorate.”*

În considerarea punctului de vedere al Direcției Generale de Legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, existent la dosarul cauzei, cu privire la aplicarea Decizei CJUE în cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, hotărâre **opozabilă erga omnes și care produce efecte retroactiv**, inclusiv în situația în care legislația națională conține prevederi contrare, caz în care prevalează hotărârile CJUE, D.G.R.F.P Timișoara, ca organ competent în soluționarea contestației, a solicitat AIF Arad, cu adresa nr...../29.09.2016, în conformitate cu pct. 9.10. din Ordinul nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, efectuarea unei constatări la fața locului la petentul M.G în scopul verificării în situația acestuia a existenței sau inexistenței unei situații similare cu cea constatată de către CJUE în

cauza C-183/2014, Salomie și Oltean, iar în caz afirmativ, cu consecința determinării diferenței dintre taxa pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze acesta și taxa pe care avea dreptul să o deducă și a completării referatului cu propuneri de soluționare a contestației conținând cuantumul TVA datorat de petent.

Cu adresa ..... /09.12.2016, înregistrată la D.G.R.F.P Timișoara sub nr...../15.12.2016, A.I.F Arad a transmis Procesul Verbal nr. .... din 09.12.2016 încheiat la petentul M.G precum și Sinteza cuprinzând debitele stabilite prin Procesul Verbal de constatare la fața locului, din cuprinsul cărora a rezultat următoarele:

În vederea verificării existenței documentelor justificative privind TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate în scopul desfășurării activității de cultivare a cerealelor în perioada 01.01.2011 – 31.12.2014, petentul M.G a prezentat, la solicitarea organelor de inspecție fiscală, facturile referitoare la achiziționarea de îngrășăminte, ierbicide, și pesticide, combustibil, piese de schimb și reparații curente pentru utilaje necesare desfășurării activității de cultivare a cerealelor.

Analizând facturile prezentate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că, pentru achizițiile efectuate, contribuabilul a îndeplinit condiția prevăzută la art. 145 alin.2 lit. a și art. 146 alin.1 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste facturi fiind centralizate rezultând TVA deductibil pe fiecare an în parte și sunt prezentate în Anexele 1,2,3,4 și 5.

Astfel, în Anexa nr.6 a fost calculată TVA de plată pe perioada 2011 – 2014 ținând cont de TVA colectat care a fost prezentat în Raportul de inspecție fiscală (baza de impozitare de xxxxxxlei cu TVA de plată xxxxxx lei ) și TVA deductibilă conform facturilor prezentate de contribuabil în xerocopie și ulterior și în original (baza de impozitare de xxxxxx lei cu TVA deductibilă în sumă de xxxxxx lei ).

Urmare a celor prezentate în Procesul Verbal și în Punctul de vedere al Direcției Generale de legislație Cod fiscal și Reglementări Vamale din cadrul MFP cu privire la aplicarea Deciziei CJUE în cauza C-183/2014 Salomie și Oltean a rezultat următoarele:

- TVA stabilit prin RIF xxxxxx lei
- TVA cu drept de deducere xxxxxx lei
- TVA de plata xxxxx lei

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, în ceea ce privește TVA de plată datorată de petentul M.G determinată ca diferență între taxa pe valoarea adăugată pe care avea obligația să o colecteze și taxa pe valoarea adăugată pe care avea dreptul să o deducă, se rețin următoarele:

**1. TVA de plata inițială stabilită prin decizia de impunere nr...../26.05.2016 contestata**

- TVA de plată: xxxxxx lei x 24% = xxxxxx lei;

**2. TVA cu drept de deducere determinat potrivit Procesului Verbal nr. ..../09.12.2016**

- TVA deductibil: xxxxxx lei x 24% = xxxxxxxxlei;

**3. TVA de plata determinat potrivit Procesului Verbal nr. ..../09.12.2016**

- TVA de plata: xxxxxx lei;

**4. TVA nedatorată de petent urmare recalculării bazei impozabile și a sumei datorate cu titlu de TVA**

TVA nedatorata de petent: xxxxxx lei – xxxxxxxx lei = xxxxxx lei.

Pe cale de consecință, în considerarea dispozițiilor art. 113 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, unde se arată:

**ART. 113**

**Obiectul inspecției fiscale**

*(1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.” și văzând Procesul verbal nr..... /09.12.2016 precum și Anexa nr.6 cuprinzând stabilirea TVA de plată în sarcina persoanei fizice M.G, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2014, determinata de organele de inspectie fiscala, în cazul îndeplinirii de către acesta a condițiilor de exercitare a dreptului de deducere a TVA conform art.145 alin.2 lit. a și art. 146 alin.1 lit. a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, transmise de catre organele de inspectie fiscala în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației, decizia contestată de petent urmeaza a fi:*

- anulată în parte pentru suma totală de xxxxxlei reprezentând diferența de TVA nedatorata stabilită prin Decizia de impunere nr...../26.05.2016 emisa de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală în temeiul prevederilor art.279 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu consecința anulării acesteia pentru suma totală de ..... lei

- menținută, pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând TVA de plată recalculat prin Procesul Verbal nr. ..../09.12.2016 și stabilită prin Decizia de impunere nr. ..../26.05.2016 emisa de A.J.F.P Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate OPANAF nr.3.741/2015.

***Referitor la capătul de cerere privind impozitul pe veniturile din cedarea folosinței bunurilor (arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal) în sumă totală de xxxxxx lei stabilit suplimentar prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de***

**impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.xxxxxxxx/26.05.2016 și nr. xxxxxx/26.05.2016 emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad**

În fapt, din documentele existente la dosarul cauzei a rezultat că, petentul atât în calitate sa de persoana fizica cat si în calitate sa de titular al PFA M.G A.G a cultivat:

- în anul agricol 2013 suprafața de xxxxx ha teren agricol declarat la A.P.I.A Arad din care **xxxxxxx ha luate în arenda.**
- în anul agricol 2014 suprafața de xxxxx ha teren agricol declarat la A.P.I.A Arad din care **xxxxxha luate în arenda.**

Deoarece pentru terenurile arendate, petentul nu a calculat și reținut impozitul pe veniturile din arendă conform art. 62 alin.2<sup>4</sup> si alin. 2<sup>5</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală au stabilit arenda plătită pentru perioada 2013 -2014 în sumă de xxxxx lei calculând prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr..../26.05.2016 și nr. ..../26.05.2016 în sarcina petentului un impozit pe venit stabilit suplimentar privind cedarea folosinței bunurilor (arenda) în sumă totală de xxxx lei din care xxxx lei pentru anul 2013 și xxxx lei pentru anul 2014.

În drept, sunt incidente prevederile art. 61, art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificările si completările ulterioare:

**“ Art. 61. - (1) Veniturile din cedarea folosinței bunurilor sunt veniturile, în bani și/sau în natură, provenind din cedarea folosinței bunurilor mobile și imobile, obținute de către proprietar, uzufructuar sau alt deținător legal, altele decât veniturile din activități independente.”**

“Art. 62

**(2<sup>1</sup>) În cazul veniturilor obținute din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal, venitul brut se stabilește pe baza raportului juridic/contractului încheiat între părți și reprezintă totalitatea sumelor în bani încasate și/sau echivalentul în lei al veniturilor în natură primite.**

**(2<sup>2</sup>) În cazul în care arenda se exprimă în natură, evaluarea în lei se va face pe baza prețurilor medii ale produselor agricole, stabilite prin hotărâri ale consiliilor județene și, respectiv, ale Consiliului General al Municipiului București, ca urmare a propunerilor direcțiilor teritoriale de specialitate ale Ministerului Agriculturii, Pădurilor și Dezvoltării Rurale, hotărâri ce trebuie emise înainte de începerea anului fiscal. Aceste hotărâri se transmit în cadrul aceluiași termen direcțiilor generale ale finanțelor publice județene și a municipiului București, pentru a fi comunicate unităților fiscale din subordine.**

**(2<sup>3</sup>)** Venitul net din arendă se stabilește la fiecare plată prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor determinate prin aplicarea cotei de 25% asupra venitului brut.

**(2<sup>4</sup>)** Impozitul pe veniturile din arendă se calculează prin reținere la sursă de către plătitorii de venit la momentul plății venitului, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final.

**(2<sup>5</sup>)** Impozitul astfel calculat și reținut pentru veniturile din arendă se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost reținut.

**(2<sup>6</sup>)** În cazul în care optează pentru determinarea venitului net din arendă în sistem real, contribuabilii sunt obligați să precizeze în scris, în contractul/raportul juridic încheiat, la momentul încheierii acestuia. Modalitatea de impunere aleasă este aplicabilă pentru toate veniturile realizate în baza contractului/raportului juridic respectiv.

**(3)** Prin excepție de la prevederile alin. (1), (2) și (21)-(25), contribuabilii pot opta pentru determinarea venitului net din cedarea folosinței bunurilor în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

**(4)** Dispozițiile privind opțiunea prevăzută la art. 51 alin. (2) și (3) se aplică și în cazul contribuabililor menționați la alin. (3).”

coroborat cu pct. 133 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codului fiscal , dat in aplicarea art.61, care precizează:

**“133. În această categorie de venit se cuprind veniturile din închirieri și subînchirieri de bunuri mobile și imobile, precum și veniturile din arendarea bunurilor agricole, din patrimoniul personal.”**

Având in vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca impozitarea veniturilor din arenda se efectuează prin doua modalități, respectiv: fie prin reținere la sursa, fie in sistem real pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla.

**In cazul impozitului stabilit prin reținere la sursa, impozitul pe venitul din arenda se calculează si se retine de către arendaș in momentul plății venitului prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net, impozitul fiind final**, caz in care proprietarul bunurilor nu mai are obligația depunerii Declarației 200 privind venitul realizat, singura obligație fiind înregistrarea contractului de arendare in termen de 15 zile de la încheiere, la organul fiscal de domiciliu, iar arendașul declara impozitul reținut in Declarația 100.

**Prin excepție** de la regula de impozitare de mai sus, persoana fizica putea opta pentru determinarea venitului net din cedarea bunurilor in sistem real, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, caz in care proprietarul bunurilor avea obligația depunerii Declarației 200 privind veniturile realizate.

Așadar, contribuabilii pot opta pentru stabilirea impozitului pe venit ca impozit final sau in sistem real, in scris odată cu încheierea contractului sau prin act adițional daca exista un contract in derulare.

Coroborand prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal cu starea de fapt așa cum rezultă din documentele existente la dosarul se observă că legiuitorul a stabilit care sunt obligațiile fiscale ale plătitorilor de venit, în cazul în speță a persoanei fizice M.G, față de bugetul de stat, pentru veniturile din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul personal al persoanelor fizice cu care acesta a avut încheiate contracte de arendă, în situația în care aceștia nu și-au exprimat opțiunea pentru stabilirea impozitului pe venit în sistem real.

În condițiile în care arenda s-a exprimat în natură, în baza calculelor corelate cu suprafețele deținute de fiecare persoana fizică, organele de inspecție fiscală au efectuat evaluarea în lei a arende stabilind conform Anexei nr.5 la Raportul de inspecție fiscală, pentru anul 2013 și 2014, arenda plătită în sumă totală de xxxx lei luând în considerare prevederile Hotărârilor Consiliului Județean Arad valabile pentru anii 2013 și 2014 prin care au fost comunicate prețurile medii ale produselor agricole, conform prevederilor art. 62, alin. 2 indice 2 din Legea 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, respectiv pct. 135 indice 2 din HG 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

În conformitate cu art. 23 alin. (1) și (2) din O. G. nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

*"(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.*

*(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată."*

coroborat cu prevederile art.40 de la Titlul II- Impozit pe venit din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„ART.40

*Sfera de cuprindere a impozitului*

*(1) Impozitul prevăzut în prezentul titlu, denumit în continuare impozit pe venit, se aplica următoarelor venituri:*

*a) în cazul persoanelor fizice rezidente române, cu domiciliul în România veniturilor obținute din orice sursă, atât din România, cât și din afara României . ", prevederi care sunt interpretate în sensul ca orice venit obținut de o persoană fizică rezidentă română, indiferent de sursa de obținere, este supus impozitării.*

Având în vedere prevederile legale mai sus citate coroborat cu starea de fapt mai sus descrisă, se reține că, în condițiile în care petentul în calitate de plătitor de venit, nu a calculat, reținut și virat impozitul pe venitul din arendarea bunurilor agricole din patrimoniul persoanelor fizice cu care acesta a încheiat contracte de arenda, organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit în sarcina sa obligația reținerii și virării impozitului pentru veniturile din arendarea terenurilor agricole, în considerarea art. 62 alin. 2<sup>1</sup>, alin. 2<sup>2</sup>, alin. 2<sup>3</sup>, respectiv alin. 2<sup>4</sup> din Legea 571/2003 cu modificările și completările

ulterioare stabilind prin Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.2687/26.05.2016 și nr. xxxxxxx/26.05.2016 un impozit pe venit stabilit suplimentar privind cedarea folosinței bunurilor (arenda) în sumă totală de xxxxlei din care xxxxx lei pentru anul 2013 și xxxx lei pentru anul 2014 aferent operațiunilor de acordare de produse agricole către arendași în schimbul utilizării terenurilor agricole aflate în proprietatea acestora.

Motivațiile reprezentantului legal al petentului din contestația formulată în legătură cu “ *prețul cerealelor luate în considerare la stabilirea veniturilor din arenda de 0,5 lei /kg atât pentru grâu cât și pentru porumb în ambele exerciții financiare care diferă de cele luate în calcul pentru aceleași cereale în acelaș interval, la estimarea bazei de impozitare a TVA*”, nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabila a cauzei, în condițiile în care, așa cum rezultă din Hotărârea Consiliului Județean Arad nr.191 din data de 12.08.2013 pentru modificarea anexei la Hotărârea Consiliului Județean Arad nr.257/04.12.2012 pentru anul 2013 și Hotărârea Consiliului Județean Arad nr.275/29.11.2013 pentru anul 2014, existente în fotocopie la dosarul cauzei, în conformitate cu prevederile art.62 alin.2<sup>2</sup> din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, a fost stabilit, atat pentru anul 2013 cat si pentru anul 2014, prețul mediu la grâu și la porumb de 0,5 lei/Kg care trebuia luat în calcul la stabilirea arendeii în natură, în județul Arad, conform principiului general de drept *specialia generalibus derogant*, în considerarea dispozițiilor exprese de reglementare ale acestei categorii de impozit.

***Referitor la contestația formulată de M.G împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. ..../26.05.2016 emis de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Adminsitrației Județene a Finanțelor Publice Arad***, se reține că raportul de inspecție fiscală reprezintă un act premergător, rezultatele inspecției fiscale, respectiv constatările inspecției din punct de vedere faptic și legal consemnate în raport fiind valorificate prin emiterea deciziei de impunere, care constituie titlu de creanță și care este actul administrativ fiscal susceptibil a fi contestat în cauză, în conformitate cu prevederile art. 131 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

*„ART. 131*

*Rezultatul inspecției fiscale*

*(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările organului de inspecție fiscală din punctul de vedere faptic și legal și consecințele lor fiscale.*

*(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate, precum și în legătură cu alte obligații prevăzute de legislația fiscală și contabilă ce au făcut obiectul verificării. (...)*

*(4) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:*

*a) deciziei de impunere, pentru diferențe în plus sau în minus de obligații fiscale principale aferente diferențelor de baze de impozitare;”*  
coroborat cu prevederile art. 93 alin.(1) și alin. (2) din același act normativ, care stipulează:

„ART. 93

*Sfera și actele de stabilire a creanțelor fiscale*

*(1) Stabilirea creanțelor fiscale reprezintă activitatea de determinare a materiei impozabile, de calculare a bazei de impozitare și a creanțelor fiscale.*

*(2) Creanțele fiscale se stabilesc astfel:*

*a) prin declarație de impunere, în condițiile art. 95 alin. (4) și art. 102 alin. (2);*

*b) prin decizie de impunere emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”*

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține faptul că raportul de inspecție fiscală este un act premergător emiterii titlului de creanță și nu reprezintă act administrativ fiscal, conform Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, susceptibil de a fi contestat în situația în care obiectul contestației îl reprezintă Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 și nr. ....../26.05.2016 și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../26.05.2016.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 7, art. 61, art. 62, art.125<sup>1</sup>, art.126, art. 127, art. 152 alin. (1) și (6) și art. 153 alin. 1 lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificările și completările ulterioare, art. 6, art. 7, art. 65, art. 67 din O.G. nr. 92 din 24 decembrie 2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, pct. 65.1 și pct. 65.2 din HG nr.1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, O.M.F.P. nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, art. 73, art. 269, art. 276 și art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE :**

- admiterea în parte a contestației formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. .../26.05.2016 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma totală de **xxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, cu consecința anulării acesteia pentru suma de **xxxxxx lei**.

- respingerea, ca neîntemeiată, a contestației formulată împotriva:



- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma de **xxxxx lei** reprezentând impozit pe venit privind cedarea folosinței bunurilor (arenda);

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 emise de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad pentru suma de **xxxxx lei** reprezentând impozit pe venit privind cedarea folosinței bunurilor (arenda);

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..../26.05.2016 emisă de A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma de **xxxxxxxlei** reprezentând TVA de plată

- prezenta decizie se comunica la:

- Cabinete de Avocat Asociate

- A.J.F.P. Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, cu respectarea pct. 7.6 din OPANAF nr. 3741/2015.

Decizia este definitiva în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

Șef Serviciu: Ondreiov Andrea

Întocmit: Grec Florina

