

DECIZIA nr. 54 din 04.06.2013

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr.x29.04.2013 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.x29.04.2013, asupra contestației formulată de P.F.A. x, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x 27.03.2013, în sumă totală de **x lei**.

Prin contestația formulată, petentul contestă următoarele sume de plată: "impozit pe venit, pentru perioada în discuție, în cuantum de x lei, obligații fiscale accesorii în cuantum de x lei, iar diminuarea pe pierdere fiscală - x lei", în cuantum total de **x lei** - față de **x lei** cât a fost stabilit prin Decizia de impunere nr.x/31.10.2012. Organul de soluționare constată că diferența în sumă de **x lei** (respectiv **x lei**), reprezentând x lei diminuare pierdere fiscală și x lei dobânzi/majorări aferente impozitului pe venit/2011, nu a fost stabilită prin actul administrativ fiscal atacat; ori, potrivit **art.206** din OG 92/2003 privind *Forma și conținutul contestației*: "(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.*"

În consecință, urmează a fi respinsă ca fiind *fără obiect* contestația petentului privind *suma de x lei*, în conformitate cu prevederile **pct.11.1** din **Ordinul 450/ 19aprilie 2013** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală:

" Contestația poate fi respinsă ca: ...

c) *fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;* "

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207, pct.(1) din O.G. nr.92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, în raport de data primirii de către petent a actelor atacate, respectiv **29.03.2013** (conform datei înscrise pe adresa de înaintare nr.x/27.03.2013 aflată în copie la dosarul cauzei), și data înregistrării contestației la A.I.F.- D.G.F.P. Tulcea, respectiv **26.04.2013**.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual conform prevederilor art.206 din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală și a fost *depusă prin fax* la organul fiscal al cărui act administrativ a fost atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Tulcea.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.x07.05.2013, organul de soluționare competent a solicitat petentului PFA x să se conformeze prevederilor *art.206 - Forma și conținutul contestației* din OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.2.3 și pct.3.2 din ORDINUL nr.450/19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sensul depunerii contestației în original.

Petentul răspunde solicitării D.G.F.P. Tulcea și transmite contestația în original înregistrată sub nr.x în data de 20.05.2013.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207 și 209 din O.G. nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Petentul, **PFA x** cu domiciliul fiscal în com. x și CAEN - 0111, formulează prezenta contestație îndreptată împotriva "Raportului de inspecție fiscală nr.x/28.02.2013(...) Deciziei de impunere nr.x/27.03.2013 și a Procesului-verbal de cercetare la fața locului nr.x/14.03.2013" - acte pe care le consideră nelegale și netemeinice, pentru următoarele motive:

- "nu am fost verificat pe linia obligațiilor fiscale de la data autorizării mele și până la data efectuării inspecției fiscale ale cărei concluzii înțeleg să le contest în cuprinsul prezentei cereri: (...) stabilirea unui impozit pe venit în cuantum de x lei, obligații fiscale accesorii în cuantum de x lei iar diminuarea pe pierdere fiscală - 45 lei";

- petentul nu este de acord cu metoda propusă pentru estimare și anume aceea a produsului/serviciului și volumului reglementată de cap.I.1.4 din Ordinul 3389/ 03.11.2011...pentru că "s-a procedat la o astfel de estimare a producției medii pentru perioada 2008-2011 deoarece așa cum s-a constatat la data efectuării inspecției, eu nu dețineam producția în stoc" și *critică* "raportarea inspectorului la date eronate cu mult peste media producțiilor estimate în zona în care PF x își desfășoară activitatea de cultivare a cerealelor", loc. x, ceea ce ar fi condus la stabilirea unor diferențe de venit brut suplimentar, dobânzi și penalități, la care a făcut referire mai sus; precum și neluarea în calcul - "chiar și în situația constatată de inspector a nedeclarării și neînregistrării producției, a cheltuielilor medii necesare a fi efectuate pentru obținerea unor astfel de producții cu cele estimate ."

Față de cele prezentate mai sus, petentul solicită în finalul contestației, "verificarea din nou a întinderii obligațiilor fiscale (...) în vederea stabilirii corecte a diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011."

II. Urmare inspecției fiscale efectuate la P.F.A. x, organul de control din cadrul A.I.F. - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, a verificat legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, modul de organizare și conducere a evidențelor financiare precum și modul de stabilire, evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitelor, taxelor și contribuțiilor datorate bugetului consolidat al statului.

În urma verificărilor privind impozitul pe venit, s-au constatat:

- lipsuri în gestiunea PFA x, întrucât acesta nu a declarat și nu și-a înregistrat producția de cereale, fapt pentru care organul de control a procedat la estimarea producției și implicit stabilirea suplimentară de venituri brute - conform

prevederilor art.67 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscal, coroborate cu prevederile Ordinului ANAF 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere;

- în timpul desfășurării verificărilor petentul *nu* a putut prezenta controlului *documente justificative* sau alte situații cu privire la cheltuielile deductibile, respectiv chitanțe, facturi, prin care să poată face dovada achiziționării de combustibil, îngrășămintе, sămânță, etc. - pe motiv că *nu mai deține documente* deoarece *nu a știut că îi vor trebui* și drept urmare *nu* le-a declarat în perioada 2008-2010, în declarațiile speciale 200;

- deasemenea, organul de control a mai constatat că PFA x a beneficiat de subvenții pentru perioada 2008-2010 pentru care *nu* a avut nici o justificare privind modul cum au fost cheltuiți banii din subvenții.

Față de cele mai sus menționate, urmare a *nedeclarării* de către petent a veniturilor și cheltuielilor pentru perioada verificată, a *nedeclarării și neînregistrării producției de cereale*, precum și a faptului că PFA x *nu a prezentat documente justificative în timpul controlului*, organul de control a procedat la stabilirea prin estimare a producției de cereale și plante de nutreț pentru suprafețele de teren cultivate, la estimarea veniturilor realizate din comercializarea produselor și implicit la estimarea bazei de impunere în vederea determinării impozitului pe venitul net anual impozabil - conform prevederilor Codului fiscal și Ordinului nr.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, în baza adresei nr.x12.03.2013 a DADR Tulcea cu privire la producțiile medii ale culturilor pentru localitatea x, stabilite conform HCJ Tulcea pentru anii 2008-2011.

Concluziile controlului vizând perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.12.2011 pentru impozitul pe venit, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.x27.03.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x27.03.2013, prin care s-au stabilit în sarcina PFA x, obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de **x lei**, astfel:

- impozit pe venit x lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozit pe venit x lei;
- penalități de întârziere aferente impozit pe venit..... x lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentei precum și a actelor normative în vigoare, se rețin următoarele:

A. Referitor la contestația formulată de PFA x, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x27.03.2013 și Procesului Verbal nr.x/ 14.03.2013.

În fapt, prin contestația formulată PF x contestă Raportul de inspecție fiscală nr.x/27.03.2013 întocmit de către inspectorii din cadrul Serviciului Inspecție Fiscală Persoane Fizice - AIF Tulcea, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x/27.03.2013.

În drept, O.G 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

“ **ART. 85** - *Stabilirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat*

1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

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

ART. 86 - *Decizia de impunere*

(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale.

ART. 87 - *Forma și conținutul deciziei de impunere*

Decizia de impunere trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute la art. 43. Decizia de impunere trebuie să cuprindă, pe lângă elementele prevăzute la art.43 alin. (2), și categoria de impozit, taxă, contribuție sau altă sumă datorată bugetului general consolidat, baza de impunere, precum și cuantumul acestora, pentru fiecare perioadă impozabilă.”

ART. 109 - *Raportul privind rezultatul inspecției fiscale*

“ (1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.

(3) Raportul de inspecție fiscală stă la baza emiterii:

a) deciziei de impunere, pentru diferențe de obligații fiscale aferente perioadelor verificate;

b) deciziei de nemodificare a bazei de impunere, dacă nu se constată diferențe de obligații fiscale.

(4) Deciziile prevăzute la alin.(3) se comunică în termen de 30 de zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.”

Conform **HG 1050/2004** pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se reține:

“106.1. Rezultatul inspecției fiscale generale sau parțiale va fi consemnat într-un raport de inspecție fiscală.

106.2. La raportul privind rezultatele inspecției fiscale se vor anexa, ori de câte ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale încheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate și/sau încrucișate și orice alte acte.

106.3. Raportul de inspecție fiscală se semnează de către organele de inspecție fiscală, se verifică și se avizează de șeful de serviciu. După aprobarea raportului de către conducătorul organului de inspecție fiscală, se va emite decizia de impunere de către organul fiscal competent teritorial.

106.4. Modelul și conținutul raportului privind rezultatul inspecției fiscale se aprobă prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.”

Competența de soluționare conferită de **art.205** din **O.G 92/2003 R** privind Codul de procedură fiscală este limitată astfel:

“Posibilitatea de contestare

(1) *Împotriva titlului de creanță*, precum și împotriva altor acte administrative fiscale *se poate formula contestație potrivit legii*. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

(4) Pot fi contestate în condițiile alin. (3) și deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contribuții sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) În cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art.89 alin.(1), contestația se poate depune de orice persoană care participă la realizarea venitului.

(6) Bazele de impunere constatate separat într-o decizie referitoare la baza de impunere pot fi atacate numai prin contestarea acestei decizii.”

Potrivit **art.209** - *Organul competent*, din **OG nr.92/2003 R** privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este competentă să soluționeze: *“(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare(...)”*

-**art.206,alin.(2)** din același act normativ,prevede *Forma și conținutul contestației*, astfel:“**Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță** sau în actul administrativ fiscal atacat,..”

Având în vedere că în raportul pe care petentul îl contestă au fost prezentate constatările inspecției fiscale, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.x27.03.2013, conform dispozițiilor legale citate mai sus în temeiul Titlului IX din O.G. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, *D.G.F.P. Tulcea se va pronunța asupra deciziei* ce a fost emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.x/ 27.03.2013.

Conform dispozițiilor **art.205** Cod procedură fiscală (citată mai sus) privind posibilitatea de contestare, în condițiile în care Decizia de impunere nr.x 27.03.2013, este titlu de creanță care devine executoriu, acesta fiind opozabil petentului și fiind cel care produce efecte față de petent, și *nu Raportul de inspecție fiscală nr.x27.03.2013* în care sunt doar consemnate constatările inspecției fiscale, și *nici Procesul Verbal nr.x/14.03.2013* în care sunt doar consemnate constatările inspecției fiscale urmare a cercetărilor la fața locului,

pentru acest capăt de cerere privind contestația formulată de PF x împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x27.03.2013 și a Procesului Verbal nr.x/14.03.2013, aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

B. Referitor la contestația formulată de PFA x împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/27.03.2013.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organul fiscal din cadrul Serviciului de Inspecție Fiscală Persoane Fizice - A.I.F. Tulcea, a stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina PFA x, obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de x lei, reprezentând: x lei impozit pe venit și x lei accesorii aferente impozitului pe venit.

În fapt, organul de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală a DGFP Tulcea, a efectuat o inspecție fiscală prin care a verificat modul de evidențiere, calcul, declarare și virare a impozitului pe venit la PFA x.

Verificarea s-a efectuat pentru perioada 01.01.2008- 31.12.2011 la sursa impozit pe venit.

În urma verificărilor efectuate pentru perioada supusă inspecției fiscale, ca urmare a *nedeclarării și neînregistrării producției de cereale* și implicit a veniturilor încasate de petent, a cuantificării producției de produse agricole în baza adresei privind situația producțiilor medii la hectar realizate în localitatea x, emisă de Direcția pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală Tulcea, a Ordinului 3389/03.11.2011 privind stabilirea prin cuantificare a bazei de impunere, precum și în baza prevederilor Codului fiscal și a Codului de procedură fiscală, organele de control stabilesc suplimentar în sarcina petentului diferențe la impozitul pe venitul net anual calculate pentru perioada verificată precum și accesorii aferente acestora.

Rezultatele inspecției fiscale s-au finalizat prin întocmirea Raportului de inspecție fiscală nr.x/27.03.2013, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x27.03.2013 prin care s-au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale suplimentare la impozitul pe venit în sumă totală de x lei, astfel:

- pentru *anul 2008*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de x lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei, respectiv majorări(x lei) și penalități(x lei) de întârziere;

- pentru *anul 2009*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de x lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei, respectiv majorări(x lei) și penalități(x lei) de întârziere;

- pentru *anul 2010*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de x lei, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de x lei, respectiv majorări(x lei) și penalități(x lei) de întârziere;

- pentru *anul 2011*, s-a stabilit suplimentar diferența de impozit pe venit de plată în sumă de *x lei*, pentru care s-au calculat accesorii în sumă de *x lei*, respectiv majorări(*x lei*) și penalități(*x lei*) de întârziere.

Petenta nu este de acord cu estimarea producției de cereale și a veniturilor realizate astfel stabilite suplimentar și implicit a diferențelor stabilite - "chiar și în situația constatată de inspector a nedeclarării și neînregistrării producției", fapt pentru care formulează prezenta contestație împotriva tuturor actelor emise urmare a inspecției fiscale pe care le consideră nelegale și netemeinice din motivele arătate la pct.I din prezenta decizie - prin care *contestă în mod eronat* creanța în sumă totală de *x lei*, sumă compusă din *x lei* diminuare pierdere fiscală și *x lei* diferență contestată în plus la majorările aferente impozitului pe venit/2011, sume ce nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.

În vederea soluționării contestației, prin adresa nr.x/07.05.2013, organul de soluționare competent a solicitat petentului PFA x depunerea contestației în original - conform prevederilor Codului de procedură fiscală, coroborate cu prevederile Ordinului nr.450/19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

Petentul răspunde solicitării D.G.F.P. Tulcea și transmite contestația în original înregistrată sub nr.x în data de 20.05.2013, și alte documente în completarea contestației, respectiv somația nr.x și titlul executoriu nr. x (în câte trei exemplare), precum și fișe tehnologice ale culturilor - *documente depuse în afara termenului legal* de depunere al contestației.

În finalul contestației, petentul solicită "verificarea din nou a întinderii obligațiilor fiscale (...) în vederea stabilirii corecte a diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente pentru perioada 01.01.2008-31.12.2011."

În drept, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, Ordinul nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, O.G. nr. 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, precum și Ordinul nr.450/19 aprilie 2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

1. Referitor la afirmația petentului că nu a fost verificat pe linia obligațiilor fiscale de la data autorizării și până la data efectuării inspecției fiscale, se reține:

~ conform prevederilor Codului de procedură fiscală:

ART.91 - Obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale

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

~ în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de control menționează:

- petentul nu a fost verificat pe linia obligațiilor fiscale de la data autorizării (03.03.2003) și până la data efectuării inspecției fiscale (11.03.2013 -

26.03.2013) respectând perioada înscrisă în avizul de inspecție fiscală nr.x/14.01.2012, respectiv 01.01.2008-31.12.2011, cf. Codului de procedură fiscală:

ART. 101 - Avizul de inspecție fiscală

"(3) Avizul de inspecție fiscală cuprinde:

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

- organul de control mai precizează că nu a ținut cont de cei doi ani(2006/ 2007) întrucât declarațiile speciale erau depuse pe zero și în conformitate cu art.91, alin.(1) din OG nr.92/2003R privind Codul de procedură fiscală(anterior citat), dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, *ori*, potrivit **art.98** din același act normativ referitor la:

" Perioada supusă inspecției fiscale

(1) **Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.**

(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."

ART. 84 - Stabilirea și plata impozitului pe venitul net anual impozabil din Codul fiscal, prevede:

(1) *"Impozitul pe venitul net anual impozabil datorat este calculat de organul fiscal competent, pe baza declarației de venit, prin aplicarea cotei de 16% asupra veniturului net anual impozabil din anul fiscal respectiv".*

(5) *"Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanelor publice".*

Din constatările înscrise în Raportul de inspecție fiscală, rezultă că d-l x"a depus declarațiile de venit la termenele prevăzute de lege, respectiv data de 15 mai a fiecărui an pentru perioada anterioară de raportare" și cum pentru anii fiscali 2006, 2007 acestea au fost pe zero, prin urmare, pentru veniturile realizate în anii următori, urmare a depunerii D200 au fost emise decizii de impunere anuale în conformitate cu prevederile art.84 Cod fiscal, iar *termenul de prescripție începe să curgă* - conform prevederilor **art.98** Cod procedură fiscală citat mai sus, *de la data de 1 ianuarie 2008.*

Față de cele de mai sus, rezultă că petentul este în eroare considerând că trebuia verificat încă de la data autorizării, întrucât obligațiile fiscale aferente anilor 2006 și 2007 sunt prescrise, conform textelor de lege prezentate.

Rezultă deci, că în mod legal, și corect organul de control a procedat la stabilirea diferențelor de obligații fiscale precum și a accesoriilor aferente perioadei 01.01.2008 - 31.12.2011 în conformitate cu art.94, alin.(3) Cod procedură fiscală.

2. Motivațiile petentului cu privire la alegerea metodei propusă pentru estimare și anume aceea a produsului/serviciului și volumului reglementată de cap.I.1.4 din Ordinul 3389/03.11.2011**privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere - nu pot fi reținute în mod legal, întrucât:**

~ Din actele aflate la dosarul cauzei, rezultă că:

- pentru întreaga perioadă verificată, respectiv 01.01.2008-31.12.2011 privind starea de fapt a activității petentului, s-a constatat *nedeclararea și neînregistrarea producției*, fapt pentru care organul de control a procedat la estimarea producției conform prevederilor art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile Ordinului ANAF nr. 3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, precum și la estimarea producției la venituri, întrucât la data finalizării controlului, PFA x nu avea producția în stoc - așa după cum rezultă din constatările înscrise în actul de control încheiat în urma inspecției fiscale;

- în timpul desfășurării verificărilor, petentul *nu* a putut prezenta controlului *documente justificative* sau alte situații cu privire la cheltuielile deductibile, și, deși a beneficiat de subvenții pentru perioada 2008-2010 nu a avut nici o justificare privind modul cum au fost cheltuiți banii din subvenții - după cum precizează organul de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației;

~ În **Codul de procedură fiscală**, respectiv **OG nr. 92/2003**, legiuitorul prevede în mod expres *rolul activ și dreptul de apreciere al organelor fiscale*, astfel:

- **ART. 6 - Exercițarea dreptului de apreciere**

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

- **ART. 7 - Rolul activ**

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

Iar referitor la stabilirea prin estimare a bazei de impunere, **Codul de procedură fiscală** stipulează:

ART. 67 - Estimarea 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) În situațiile în care, potrivit legii, *organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață* al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de Codul fiscal.”

O.P.A.N.A.F nr.3389/03.11.2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere, prevede la **art.1**, că:

“(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. ”

Față de cele prezentate în fapt și în drept, se reține că organul de control a procedat în mod legal la stabilirea prin estimare a producției de cereale obținută de pe suprafețele cultivate, estimarea sumelor încasate din comercializarea lor, și deci, la estimarea bazei de impunere pentru determinarea obligațiilor fiscale privind impozitul pe venit anual impozabil datorat bugetului de stat, conform art.67 din OG 92/2003 coroborat cu art.(1) din Ord.3389/2011, *întrucât documentele justificative* și informațiile prezentate pe parcursul verificării privind producțiile de cereale obținute și sumele încasate din valorificarea acestora au fost de fapt *inexistente*.

* Astfel, în contestația formulată, petentul, deși menționează că la estimarea bazei de impunere organul de control nu a ținut cont de producțiile medii estimate în zonă, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, acestea precizează că: "întrucât încă de la începutul inspecției fiscale l-am îndrumat pe contribuabil către Primăria de care aparține/DADR să ne aducă adresa cu producțiile medii realizate din această localitate, însă adresă i-a eliberat numai DADR Tulcea. Drept pentru care s-a procedat la estimarea producției medii realizate (...), în baza adresei emisă de DADR Tulcea nr. x12.03.2013" - adresă aflată în copie la dosarul cauzei, din care rezultă că afirmațiile organului de control au suport real *întrucât*, prin adresa emisă la cererea d-lui x au fost transmise "producțiile medii realizate la culturile solicitate pe localitatea x".

În plus, se pot reține și următoarele prevederi din Codul de procedură fiscală:

ART. 15 - Eludarea legislației fiscale

"(1) În cazul în care, eludându-se scopul legii fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impunere reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate."

Față de cele mai sus menționate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organului de inspecție fiscală, rezultă că afirmația petentului potrivit căreia "raportarea inspectorului la date eronate cu mult peste media producțiilor estimate în zona în care PF x își desfășoară activitatea de cultivare a cerealelor - localitatea x" - nu are suport real și nu poate fi reținută în mod legal.

* De asemenea, petentul *critică neluarea în calcul* - "chiar și în situația constatată de inspector a nedeclarării și neînregistrării producției, a cheltuielilor medii necesare a fi efectuate pentru obținerea unor astfel de producții cu cele estimate." - însă PFA x *nu anexează contestației nici un document justificativ în susținerea afirmațiilor sale*, motiv pentru care reținem ca pertinente constatările organului de control, în sensul că, acesta precizează că "pe tot parcursul inspecției fiscale i-a cerut documente justificative cu privire la cheltuielile deductibile, respectiv chitanțe, facturi, care să dovedească achiziționarea de combustibil, îngrășăminte, sămânță, etc., însă acesta nu a prezentat nici un

document, menționând verbal că nu mai deține documente neștiind că îi vor trebui. Drept pentru care contribuabilul nici nu le-a declarat în perioada 2008-2010, în declarațiile speciale 200."

Având în vedere constatările din timpul controlului înscrise în actul de control, precum și faptul că *petentul nu depune nici un fel de document justificativ* în susținerea afirmațiilor sale din contestație, rezultă că, în mod legal organul de control a procedat la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru determinarea obligației fiscale privind impozitul pe venitul net anual impozabil datorat bugetului de stat, în conformitate cu prevederile art.67 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală coroborat cu prevederile art.1 alin.(1) din Ordinul nr.3389/2011, utilizând metoda produsului/serviciului și a volumului.

Față de cele mai sus prezentate, *reținem* că organul de inspecție îndreptățit legal să examineze și să utilizeze date, informații și documente care au avut relevanță pentru estimare necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului, a procedat în mod corect și legal la stabilirea suplimentară a diferențelor de venit brut pentru perioada 2008-2010, urmare a stabilirii prin estimare a veniturilor realizate de petent în perioada verificată, și deci, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația petentului cu privire la sumele aferente impozitului pe venitul net anual impozabil corespunzătoare acestor diferențe de venituri brute.

**În plus*, din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr.x/27.03.2013, rezultă faptul că în perioada verificată, respectiv 01.01.2008-31.12.2011, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar și diferențe de cheltuieli prin neadmiterea la deducere a unor cheltuieli reprezentând combustibil, îngrășămintă, semințe, anvelope, etc. aferente anilor 2009-2011.

Deși prin contestația formulată petentul contestă integral diferențele de impozit pe venit net anual stabilite suplimentar de organul de inspecție fiscală pentru anii 2008-2011 prin Decizia de impunere nr.x/27.03.2013 în sumă totală de x lei, petentul *nu* aduce nici un argument și *nu* motivează în nici un fel contestația cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor (x lei) enumerate mai sus, aferente anilor 2009 și 2011.

În drept, se rețin următoarele prevederi legale:

~ **OG 92/2003** R privind Codul de procedură fiscală, prevede:

- **Art. 206** - *Forma și conținutul contestației*

" (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: (...)

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) **dovezile pe care se întemeiază;** (...)

- **Art. 213** - *Soluționarea contestației*

"(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. *Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.* Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

~ **Ordinul nr.450/2013** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

2.5.“Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

11.1. “Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Față de aceste prevederi legale și având în vedere faptul că petentul *nu motivează în fapt și în drept* contestația cu privire la neacordarea deductibilității cheltuielilor menționate mai sus și nu prezintă dovezile pe care se întemeiază - *acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația* conform prevederilor legale în vigoare - urmează a se respinge ca nemotivată contestația petentei cu privire la impozitul pe venit net anual aferent acestor cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Conform prevederilor **art.56** din Codul de procedură fiscală, respectiv **OG nr.92/ 2003R**, referitor la *Prezentarea de înscrisuri*, se precizează:

(1)“În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice” - având în vedere “Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile” prevăzută la **art.64** Cod procedură fiscală: “Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. (...)” precum și “Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale” prevăzută de același act normativ la **art.65** alin.(1) “Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal. ...”

Față de cele de mai sus, având în vedere constatările din timpul controlului respectiv *nedeclararea și neînregistrarea producției de cereale* și implicit a veniturilor încasate de petent, precum și faptul că *petentul nu depune nici un document justificativ* în susținerea afirmațiilor sale din contestație, rezultă că, organul de inspecție fiscală a procedat în mod corect și legal la stabilirea prin estimare a bazei de impunere pentru determinarea obligației fiscale privind impozitul pe venitul net anual impozabil datorat bugetului de stat, fapt pentru care urmează a se respinge ca neîntemeiată și nemotivată contestația petentului cu privire la suma de **x lei**, reprezentând impozit pe venitul net anual.

Cu privire la majorările de întârziere corespunzătoare impozitului pe venit, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și întrucât prin contestația formulată petenta nu a obiectat asupra modului de calcul a acestora și nu a prezentat nici o motivație de fapt sau de drept privind accesoriile, potrivit **art.119, alin.(1)** din **OG 92/2003 R**: “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petenta datorează impozitul pe venit în sumă **x lei**, datorează și accesoriile aferente în sumă totală de **x lei**, constând în majorări (x lei) și penalități (x lei) de întârziere corespunzătoare

impozitului pe venit, și deci, pe cale de consecință urmează a se respinge contestația și cu privire la aceste sume ca nemotivată.

Față de cele reținute, având în vedere cadrul legal menționat în cuprinsul prezentei decizii și faptul că petenta *nu* aduce nici un argument de fond în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, *nu* justifică cu documente legale afirmațiile sale din contestație și *nu* depune documente justificative de natură să modifice concluziile organelor de control- menținem în totalitate constatările organului de inspecție fiscală stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/27.03.2013 în sumă totală de x lei.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art.216, alin.(1) din OG nr.92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

DECIDE:

Art.1. *Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de PFA x, pentru suma totală de x lei, reprezentând diminuare pierdere fiscală (x lei) și dobânzi/majorări aferente impozitului pe venit/2011 (x lei), sume ce nu au fost stabilite de Activitatea de Inspecție Fiscală Tulcea prin actul administrativ fiscal atacat, Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/27.03.2013.*

Art.2 *Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate de PFA x împotriva Raportului de inspecție fiscală nr.x/27.03.2013 și a Procesului Verbal nr.x/14.03.2013.*

Art.3 *Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației formulate de PFA x pentru suma totală de x lei, reprezentând: x lei impozit pe venit și x lei accesorii aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.x/27.03.2013, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Tulcea.*

Art.4 Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ, în condițiile legii.

DIRECTOR EXECUTIV,