

**Decizia nr. 259/2016**  
privind soluționarea contestației formulate de către  
**x P.F.A,**  
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 3316/03.02.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Brasov - Serviciul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de Administratia Județeană a Finantelor Publice Harghita-Serviciul inspectie fiscala persoane fizice, prin adresa nr.x/.2016, înregistrata la D.G.R.F.P. Brasov sub nr. X1/.2016, asupra contestatiei formulata de catre x P.F.A., cu sediul in com.Subcetate, sat.x, jud.Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva:

1. Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/.2015, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de / lei compusa din:

- x lei reprezentand impozit pe venit
- x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar de plată, pe perioada 2011-2014;

2. Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si sau intr-o forma de asociere nr.x1/2015, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de x lei compusa din :

- x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar
- x lei reprezentand dobanzi aferente TVA
- x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art. 270 (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, in raport de comunicarea Deciziilor de impunere cu nr. x/.2015 si x1/2015 in data de 23.12.2015, sub semnatura privata și de data înregistrării contestației la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita in data de 27.01.2016 conform ștampilei institutiei.

Constatând că in speta, sunt intrunite conditiile prevăzute de art. 268, art. 270 și art. 272 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brasov, prin Serviciul Soluționare Contestatii, este investită să solucioneze contestatia formulata de x.

I. D-I x prin contestația depusă, înregistrată la A.J.F.P. Harghita sub nr.x/2016, impotriva Deciziilor de impunere nr. x/.2015 si x1/2015 solicita admiterea contestatiei si anulara deciziilor contestate, invocând următoarele motive:

Contestatarul sustine ca nu este de acord cu constatarile echipei de control, astfel la determinarea cheltuielilor s-a estimat un pret pe litru de lapte, fara a se lua in considerare

preturile practicate si achitate de contribuabil la furnizori, respectiv nu s-au luat in considerare cantitatile achizitionate, ci doar cele livrate.

Contribuabilul sustine ca nu a fost informat pe parcursul inspectiei asupra starii de fapt respectiv asupra stadiului inspectiei.

Petentul precizeaza ca organul de control a „stirbit” imaginea si increderea lui fata de persoanele fizice cand acestia au fost chemati la sediul administratiei fiscale si au fost intrebati de cantitatile de lapte livrate respectiv pretul de livrare a laptelui in perioada 2011-2014, sustinand ca „*un om simplu*” nu poate sa-si aminteasca de pretul primit pentru un litru de lapte in anul 2011, sustinand ca organul fiscal nu putea sa faca anchete fara sa-l informeze pe administrator, astfel fiind perturbata si activitatea societatii creand suspiciuni asupra modului de decontare a laptelui, creand prejudicii pentru PFA x.

Dl. x mentioneaza faptul ca organul de inspectie fiscala nu a comunicat contribuabilului constatarile efectuate pe parcursul inspectiei fiscale avand in vedere faptul ca inspectia s-a efectuat la sediul organului fiscal.

Totodata se precizeaza faptul ca organul fiscal a procedat la estimarea pretului de achizitie de lapte fara a estima si cheltuielile privind hrana animalelor, sustinand ca pe parcursul celor 4 ani supusi verificarii nu s-a inregistrat nici o cheltuiala cu finul pe care l-au mancat cele 70 de animale.

Contribuabilul concluzioneaza ca daca a fost estimata cheltuiala cu achizitia laptelui era necesara si estimarea cheltuielilor cu hrana animalelor.

Petentul nu este de acord cu modul de calcul a bazei de impunere si nu intelege cum apare un profit brut enorm de x lei pentru anul 2014 in conditiile in care PFA-ul a inregistrat pierderi majore in perioada 2011-2013.

**II. Prin Raportul de inspectie fiscală nr. x/2015**, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr.x2015 privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilit suplimentar de plată de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, respectiv nr. x1/2015 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si sau intr-o forma de asociere emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Harghita, Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Fizice, au stabilit de plata in sarcina:

- persoanei fizice x (CNP ..... ) un impozit pe venit in suma de x lei la care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei,

- P.F.A. x ( CUI ..... ) TVA stabilit suplimentar in suma de x lei la care s-au calculat obligatii de plata accesorii in suma totala de x lei avand la baza urmatoarele considerente:

Perioada supusa verificarii:

- 01.01.2011 – 31.12.2014 pentru impozit pe venit;

- 01.10.2011 – 31.07.2015 pentru TVA.

1)Cu privire la impozitul pe venit:

Inspectorii fiscali au constatat ca declaratiile anuale nu contin informatii conforme cu realitatea in ceea ce priveste veniturile si cheltuielile inregistrate, respectiv exista diferente intre sumele declarate si sumele inregistrate in registrul jurnal editat cu ajutorul mijloacelor electronice, dupa cum urmeaza:

Anul	Felul	Venit brut	Cheltuieli deductibile	Venit net impozabil
2011	Inreg.in R.J. editat			
	Declarat			
	Diferenta			
2012	Inreg.in R.J. editat			
	DecSarat			
	Diferenta			
2013	Inreg.in R.J. editat			
	Declarat			
	Diferenta			
2014	Inreg.in R.J. editat			
	Declarat			
	Diferenta			

Pentru anii 2011, 2012, 2013 și 2014 contribuabilul a prezentat situația privind modul de determinare a venitului net impozabil, organele de inspecție fiscală reținând că aceasta nu corespunde cu cele declarate.

Totodată s-a constatat faptul că valoarea încasărilor/plăților înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți editat cu ajutorul tehnicii de calcul nu corespunde cu valoarea încasărilor/plăților preluate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Organul de inspecție fiscală menționează faptul că veniturile realizate de x P.F.A. în perioada verificată au fost din activitatea pentru care este autorizat, respectiv din comerț cu amănuntul a laptelui și prestări servicii de transport, veniturile fiind înregistrate în Registrul - jurnal de încasări și plăți, cronologic pe baza extraselor de cont bancar, precum și pe baza chitanțelor emise.

Inspectorii fiscali au confruntat veniturile încasate cu veniturile înregistrate și au ajuns la concluzia că nu au fost înregistrate în totalitate sumele încasate, astfel prin neînregistrarea în totalitate a sumelor încasate, venitul brut realizat în perioada supusă inspecției fiscale a fost diminuat cu următoarele sume:

- x lei în anul 2011 (încasat de la SC x SRL prin bancă)
- x lei în anul 2012 (încasat de la SC x SRL prin bancă respectiv prin numerar)
- x lei în anul 2013 (încasat de la SC x SA prin numerar)
- x lei în anul 2014 (încasat de la SC x SRL prin bancă)

Deasemenea s-a constatat faptul că, au fost înregistrate la venituri sume fără document justificativ, astfel prin înregistrarea unor sume fără document justificativ de încasare, venitul brut realizat în perioada supusă inspecției fiscale a fost majorat cu următoarele sume:

- x lei în anul 2011
- x1 lei în anul 2013
- x2 lei în anul 2014

În anul 2014 au fost înregistrate două sume încasate cuprinzând TVA-ul aferent a veniturilor încasate, astfel venitul brut realizat a fost majorat cu suma totală de x lei.

Având în vedere deficiențele de mai sus, inspectorii fiscali au procedat la determinarea venitului brut, rezultând o diferență nedeclarată în suma de x lei în anul 2011, -x lei (diferență declarată în plus) în anul 2012, x lei în anul 2013 respectiv x lei în anul 2014.

Cu privire la cheltuieli au fost constatate următoarele deficiențe:

P.F.A x a înregistrat/declarat la cheltuieli în anul 2012 plăți efectuate în exercițiul financiar anterior( în anul 2011 si 2010, anexa nr.8 la raportul de inspectie fiscala), astfel fiind majorate cheltuielile deductibile fiscal pentru anul 2012 cu suma de x lei.

Contribuabilul a dedus eronat cheltuieli efectuate pentru nevoi personale(bauturi, bomboane, alimente, lenjerie, etc) in suma totala de x lei in anul 2011 si x lei in anul 2012, despre care inspectorii fiscali au stabilit ca nu sunt deductibile fiscal intru-cat nu au fost folosite in interesul direct al activitatii si nu sunt aferente realizarii veniturilor impozabile.

Contribuabilul a înregistrat/declarat ca și cheltuieli deductibile fiscal sume reprezentând plata majorării de întârziere a TVA, precum și plata TVA, astfel inspectorii fiscali au stabilit ca suma totală de x lei prezentată în *anexa nr. 10* la raportul de inspectie fiscala, înregistrată/declarată în anul 2011 este nedeductibilă fiscal conform art.48, alin.(7) lit. f) și m) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

In anii 2012 respectiv 2014 contribuabilul a inregistrat/declarat ca si cheltuieli deductibile fiscal sume cuprinzand TVA in valoare de x lei respectiv x1 lei (anexa 10 la raportul de inspectie fiscala).

La determinarea venitului net impozabil contribuabilul a dedus eronat cheltuieli efectuate prin bancă neavând factură de la furnizorii respectivi pentru a justifica dacă aceste cheltuieli concură la realizarea venitului impozabil.

Pe baza extraselor de cont și a Registrului – jurnal de încasări inspectorii fiscali au întocmit *anexa nr.11* la raportul de inspectie fiscala, de unde rezultă faptul că, valoarea acestor cheltuieli este în sumă totală de :

- x lei în anul 2011;
- x1 lei în anul 2012;
- x2 lei în anul 2013, despre care s-au stabilit ca nu sunt cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal deoarece nu se justifică că ar fi fost efectuate în interesul direct al activității în scopul realizării venitului.

Au fost înregistrate pe baza extraselor de cont și declarate ca și cheltuieli deductibile fiscal sume ridicate din bancă în sumă de xlei în anul 2011 și în sumă totală de x1 lei în anul 2012 (anexa 12 la raportul de inspectie fiscala), aceste sume nefiind cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal deoarece nu se justifică prin documente că ar fi fost efectuate în interesul direct al activității în scopul realizării venitului (ridicare numerar ATM).

Totodata au fost declarate/înregistrate în Registrul- jurnal de încasări și plăți, ca și cheltuieli deductibile fiscal, sume fără document justificativ de plată și sume înregistrate de două ori pe baza aceluiași document de plată, sumele respective ne fiind cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal deoarece nu sunt justificate cu documente, plata acestora.

Situația cheltuielilor înregistrate/declaratate fără documente justificative sau înregistrate de două ori pe baza aceluiași document este prezentat in anexa nr.13 la raportul de inspectie fiscala, din care rezultă urmatoarea situatie a cheltuielilor nedeductibile fiscal:

- în anul 2011 suma totală de x lei;
- în anul 2012 suma totală de x1 lei;
- în anul 2013 suma totală de x2 lei;
- în anul 2014 suma totală de x3 lei.

Contribuabilul a inregistrat/declarat in Registrul-jurnal de incasari si plati valoarea mijloacelor fixe dupa cum urmeaza:

- in anul 2011, x lei – mijloc fix amortizabil, tanc de racire
- in anul 2012, x1 lei - mijloc fix amortizabil, aplice si instalatii
- in anul 2013, x2 lei - modernizare, extindere cladire,

astfel la determinarea cheltuielilor deductibile aferente veniturilor, contribuabilul avea dreptul sa deduca doar amortizarea anuala a mijloacelor fixe.

Totodata organele de inspectie fiscala au retinut ca au fost inregistrate de catre contribuabil in Registrul imobilizarilor ca si mijloace fixe, pentru care s-a calculat amortizare, astfel:

- mobilier înregistrat pe bază de factură care cuprindea ca denumire bun achiziționat PAL, PFL;
- centrală, etc;
- reamenajare grajdi;
- modernizare extindere clădire;
- instalație termică pe bază de factură care cuprindea ca denumire bun achiziționat cositoare;
- materiale de construcții;
- bunuri care din punct de vedere fiscal reprezintă obiecte de inventar și nu se calculează amortizare.

- mobilierul înregistrat la data de 28.09.2012 și compresorul înregistrat la data de 13.05.2014 au fost înregistrate cu valoarea cuprinzând TVA;

- tancul de răcire achiziționat la data de 02.09.2011 nu a fost înregistrat în Registrul – inventar și nici în Registrul imobilizărilor.

Pentru clarificarea stării de fapt cu privire la scopul achiziționării, respectiv la recepția acestor mijloace fixe înregistrate la data de 02.12.2015, inspectorii fiscali au solicitat Notă explicativă de la contribuabil.

Din nota explicativă dată rezultă următoarele: Achizițiile efectuate pentru materialele de construcții s-au făcut pentru reamenajarea grajdi, modernizare – extindere grajd existent iar la lucrări există proces verbal de recepție la terminarea lucrării.

În urma stabilirii stării de fapt fiscală cu privire la mijloacele fixe și valoarea de inventar a acestora organele de inspectie fiscală au procedat la calcularea valorilor de amortizare a mijloacelor fixe pe cele patru exercitii financiare aferente perioadei verificate potrivit pct. 3.2.4 din H.G. 2139/2004 deoarece cheltuielile aferente se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării conform prevederilor articolului 24 din Codul Fiscal, fiind întocmită *anexa nr. 15* la raportul de inspectie fiscala , din care rezultă că persoana fizică autorizată are dreptul la deducerea amortizării, după cum urmează:

- în anul 2011 suma totală de x lei;
- în anul 2012 suma totală de x1 lei;
- în anul 2013 suma totală de x2 lei;
- în anul 2014 suma totală de x3 lei.

P.F.A. x a înregistrat în Registrul-jurnal de încasări și plăți cheltuieli reprezentând valoarea obiectelor de inventar la care a calculat amortizare.

Valoarea obiectelor de inventar a fost înregistrată eronat la cheltuieli nedeductibile. Deoarece valoarea obiectelor de inventar este o cheltuială deductibilă integral, contribuabilul avea dreptul la deducerea sumei totale de:

- x lei în anul 2013;
- x1 lei în anul 2014, așa cum rezultă din *anexa nr. 16* la raportul de inspectie fiscala.

Totodata s-a înregistrat eronat în Registrul-jurnal de încasări și plăți cheltuieli cu titlu de amortizare, valoarea totală de x lei în anul 2013 și valoarea totală de x1 lei în anul 2014 fără a avea în vedere faptul că, potrivit alin. (2), art.24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aceste cheltuieli, prezentate în *Situația anexa nr.16*, nu reprezintă mijloace fixe amortizabile și ca urmare pentru achizițiile reprezentând obiecte de inventar nu se calculează amortizare.

Inspectorii fiscali au mai constatat faptul ca, cheltuielile privind achizițiile de lapte in scopul comercializării au fost inregistrate fara documente justificative, pentru sumele înregistrate ca și cheltuieli au fost întocmite dispoziții de plată pe numele administratorului x iar

pentru justificarea achizițiilor de lapte de la persoane fizice neautorizate au fost întocmite borderouri de achiziție incomplete.

Cu ocazia inspecției fiscale, în baza informațiilor primite, culese respectiv pe baza documentelor justificative prezentate de contribuabil, organul de inspecție a întocmit situația facturilor privind livrarile de lapte și cas efectuate și încasate în perioada 01.01.2011-31.12.2014 (anexa 17 și 18 la raportul de inspecție fiscală)

Pe baza documentelor prezentate de contribuabil (borderouri de achiziție lapte și facturi primite de la furnizorii PFA x) inspectorii fiscali au întocmit situația privind achizițiile totale de lapte pentru perioada 2012-2014 (anexa 19 la raportul de inspecție fiscală).

În baza facturilor primite de la furnizorii x PFA s-a întocmit Situația privind achizițiile de lapte de la persoane fizice autorizate pentru perioada 2011 - 2014 *anexa nr.20* la raportul de inspecție fiscală.

Totodată cu ocazia controlului s-a constatat faptul că, contribuabilul în perioada supusă inspecției fiscale a înregistrat pe borderourile de achiziție și laptele din producția proprie, *anexa nr. 21* la raportul de inspecție fiscală.

În baza documentelor prezentate de contribuabil (borderouri de achiziție lapte), inspectorii fiscali au întocmit Situația privind achizițiile de lapte de la persoane fizice neautorizate pentru perioada 2012 - 2014 *anexa nr.22* la raportul de inspecție fiscală, de unde rezultă faptul că, în anul 2014 contribuabilul are întocmite borderouri de achiziție incomplete (ori este completat prețul de achiziție și nu este completată cantitatea sau invers).

Pentru anul 2011 contribuabilul a prezentat borderouri de achiziții doar pentru luna noiembrie.

Pe baza Registrului jurnal de încasări și plăți s-a întocmit situația cheltuielilor înregistrate privind achiziția de lapte în perioada supusă inspecției fiscale – *anexa nr. 23* la raportul de inspecție fiscală.

În urma verificărilor efectuate, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia că sunt indicii, suspiciuni, probe care atestă faptul că valoarea de achiziție a laptelui comercializat de către persoana fizică autorizată este fictivă, reținând că din documentele justificative întocmite de contribuabil pentru a justifica achiziția de lapte de la persoane fizice neautorizate, nu se poate determina prețul de achiziție al laptelui.

Pentru determinarea cheltuielilor privind achiziția de lapte de la persoane fizice neautorizate în baza O.M.F.P.3389/2011 privind stabilirea prin estimare a bazei de impunere organul de inspecție a întocmit Nota de fundamentare privind metoda de stabilire prin estimare a bazei de impunere nr. x/2015.

Cu ocazia controlului efectuat și a celor constatate inspectorii fiscali au ajuns la concluzia că cele mai viabile elemente identificate care pot sta la baza selectării metodei de estimare a cheltuielilor privind laptele achiziționat de la persoanele fizice neautorizate sunt:

- cantitatea de lapte livrată de contribuabil corespunde cu cantitatea de lapte achiziționată de beneficiari (SC x SRL și SC x SA);
- procentul privind pierderea de lapte de x% din cantitatea de lapte fizic pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, așa cum rezultă și din adresa primită de la SC x SRL;
- cantitatea de lapte achiziționată de la producători persoane fizice autorizate;
- cantitatea de lapte din producție proprie;
- prețul mediu achitat pentru un litru de lapte achiziționat de la persoane fizice autorizate;
- valoarea care a fost plătită pentru lapte producătorilor persoane fizice autorizate.

Din calculele efectuate de organele de control a rezultat că PFA x a înregistrat cheltuieli cu achiziția laptelui mai mari cu următoarele sume: x lei în anul 2012, x lei în anul 2013 și cu x lei în anul 2014.

Avand in vedere cele constatate cu privire la venituri respectiv la cheltuieli, organele de control au procedat la recalcularea venitului net anual, astfel:

- pentru anul 2011 s-a stabilit un venit net anual impozabil in suma de -x lei avand in vedere pierderea de reportat (recuperat)din anul 2010 in suma de x lei fata de care contribuabilul a declarat pierdere in suma de x1 lei
- pentru anul 2012 s-a stabilit un venit net anual impozabil in suma de -x lei avand in vedere pierderea de reportat (recuperat)din anul 2011 in suma de x lei fata de care contribuabilul a declarat pierdere in suma de x1 lei
- pentru anul 2013 s-a stabilit un venit net anual impozabil in suma de -x lei avand in vedere pierderea de reportat (recuperat)din anul 2012 in suma de x lei fata de care contribuabilul a declarat pierdere in suma de x1 lei
- pentru anul 2014 s-a stabilit un venit net anual impozabil in suma de x lei avand in vedere pierderea de reportat (recuperat)din anul 2013 in suma de x1 lei fata de care contribuabilul a declarat pierdere in suma de x2 lei si s-a stabilit un impozit pe venit net de x3 lei.

Totodata inspectorii fiscali au stabilit ca PFA x nu a respectat/a incalcat prevederile art.82 alin.3 si art.67 alin 1 si 2 lit.b din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare respectiv prevederile art.24 alin.2 lit.b) si c), art.48, alin.2, lit.a, alin. 4 lit.a si b, alin.7 lit.a), c),f) si m) din Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, diferenta de impozit pe venit net anual stabilit in plus cu ocazia controlului a fost de x lei, suma contestata de contribuabil, nefiind contestate si cele stabilite pentru anii precedenti, respectiv in perioada 2011-2013.

## 2) Cu privire la TVA

Inspectorii fiscali au verificat documentele justificative pe baza cărora s-au efectuat înregistrările în jurnalele de cumpărări si au retinut faptul că, au fost înregistrate și deduse achiziții de bunuri care nu au legătură cu activitatea desfășurată și pentru care contribuabilul nu poate justifica că achizițiile sunt destinate operațiunilor taxabile (bauturi, bomboane, alimente, lenjerie, etc.)m astfel taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor achiziții nu este deductibilă din punct de vedere fiscal, deoarece nu se justifică că ar fi fost efectuate în interesul direct al activității și nu sunt destinate utilizării în folosul operațiuni taxabile.

In consecinta nu au fost acceptate la deducere urmatoarele sume (anexa 1 la raportul de inspectie fiscala):

- TVA cu cota standard de 24% în sumă totală de x lei aferentă bazei de impozitare de x1 lei;
- TVA cu cotă standard de 9 % în sumă totală de x leu aferentă bazei de impozitare de x1 lei.

Totodata s-a constatat faptul ca, a fost înregistrata/dedusa TVA de doua ori pe baza aceluasi document justificativ(anexa 2 la raportul de inspectie fiscala), astfel nefiind deductibila fiscal TVA in suma totala de x lei aferenta bazei de impozitare in valoare de x1 lei.

Organul de inspectie fiscala pentru stabilirea TVA suplimentar in suma totala de x lei a invocat prevederile art. 146, alin.1, lit.a si art.145, alin.2, lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite, organele de inspectie fiscala au calculat accesorii pentru neplata la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale principale, respectiv x lei reprezentand dobanzi/majorari(x1 lei) si penalitati de intarziere(x2 lei) aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar si x3 lei reprezentand dobanzi/majorari(x4 lei) si penalitati de intarziere (x5 lei) aferente TVA stabilita suplimentar. Ca temei legal pentru calculul accesoriilor organele de inspectie fiscala au invocat prevderile art. 119, 120 si 120<sup>1</sup>

din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

III. Luând în considerare constatările organelor fiscale, motivele prezentate de contribuabil, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada de impunere, se reține:

**1. Cu privire la suma de x lei reprezentand impozit pe venit stabilita suplimentar pentru care s-au calculat accesorii in suma de x1 lei reprezentand dobanzi de intarziere respectiv suma de x2 lei reprezentand penalitati de intarziere cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov-Serviciului Solutionare Contestatii 2 este de a se pronunta daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile de plata suplimentare, in conditiile in care contestatorul nu demonstreaza cu documente o alta situatie de fapt si de drept decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

**În fapt**, inspectorii fiscali au constatat ca declaratiile anuale nu contin informatii conforme cu realitatea in ceea ce priveste veniturile si cheltuielile realizate/efectuate, respectiv ca exista diferente intre sumele declarate si sumele inregistrate in registrul jurnal editat cu ajutorul mijloacelor electronice.

Totodata s-a constatat faptul ca valoarea încasărilor/plăților înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți editat cu ajutorul tehnicii de calcul nu corespunde cu valoarea încasărilor/plăților preluate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Organul de inspectie a mai retinut ca contribuabilul nu a inregistrat in totalitate sumele incasate, astfel venitul brut realizat a fost diminuat cu urmatoarele sume : x lei in anul 2011, x1 lei in anul 2012, x2 lei in anul 2013, x3 lei in anul 2014 .

De asemenea s-a constatat faptul ca, au fost inregistrate la venituri sume fara document justificativ, astfel fiind majorat venitul brut realizat cu urmatoarele sume:

- x lei in anul 2011
- X1 lei in anul 2013
- X2 lei in anul 2014

In anul 2014 au fost inregistrate doua sume incasate cuprinzand TVA-ul aferent a veniturilor incasate, astfel venitul brut realizat a fost majorat din eroare cu suma totala de x lei.

Avand in vedere deficientele de mai sus, inspectorii fiscali au procedat la determinarea venitului brut, rezultand o diferenta nedeclarata in suma de x lei in anul 2011, -x lei (diferenta declarata in plus) in anul 2012, x lei in anul 2013 respectiv x1 lei in anul 2014.

PFA x a inregistrat/declarat sume eronate cu privire la cheltuielile efectuate cum ar fi: a dedus eronat cheltuieli efectuate pentru nevoi personale(bauturi, bomboane, alimente, lenjerie, etc) a înregistrat/declarat ca și cheltuieli deductibile fiscal sume reprezentând plata majorări de întârziere a TVA, precum și plata TVA, a dedus eronat cheltuieli efectuate prin bancă neavând factură de la furnizorii respectivi pentru a justifica dacă aceste cheltuieli concură la realizarea venitului impozabil, au fost înregistrate pe baza extraselor de cont și declarate ca și cheltuieli deductibile fiscal sume ridicate din bancă de la ATM, au fost declarate/înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți, ca și cheltuieli deductibile fiscal, sume fără document justificativ de plată și sume înregistrate de două ori pe baza aceluiași document de plată, sumele respective ne fiind cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal deoarece nu se justifică prin documente că ar fi fost efectuate în interesul direct al activității în scopul realizării venitului.

Inspectorii fiscali au verificat documentele justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în Registrul jurnal de încasări și plăți constatand faptul că, cheltuielile privind achiziția de lapte în scopul comercializării au fost înregistrate fără documente justificative,



pentru sumele înregistrate ca și cheltuieli au fost întocmite dispoziții de plată pe numele administratorului x și pentru justificarea achizițiilor de lapte de la persoane fizice neautorizate au fost întocmite borderouri de achiziție incomplete.

Având în vedere faptul că nu s-a evidențiat în fiecare borderou de achiziție prețul unitar și valoarea totală de plată pentru furnizorii de lapte, pentru fundamentarea constatrilor privind cheltuielile realizate de contribuabilul verificat, a fost propusă solicitarea de informații prin sondaj de la persoane terțe, fiind întocmit Referatul privind solicitarea de informații înregistrat la A.J.F.P.Harghita – I.F. sub nr. x/2015.

În urma aprobării referatului privind solicitarea de informații:

- organele de inspectie fiscala au trimis invitații la un număr de 15 persoane fizice (furnizori de lapte ai P.F.A.x) selectate prin sondaj, în vederea obținerii de informații cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate/înregistrate;

- s-au trimis cereri de furnizare a informațiilor către firmele SC x SRL înregistrată sub nr. x/2015 și SC x SA înregistrată sub nr.x/2015 (clienți ai P.F.A.x).

Pe baza documentelor justificative prezentate de contribuabil, luând în considerare și răspunsurile primite de la clienții persoanei fizice autorizate, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia că în anul 2014 contribuabilul a întocmit borderouri de achiziție incomplete (ori este completat prețul de achiziție și nu este completată cantitatea sau invers), precizând faptul că, pentru anul 2011 contribuabilul a prezentat borderouri de achiziție întocmite doar pentru luna noiembrie, iar prețul de achiziție înregistrat în borderourile de achiziție întocmite pentru perioada supusă inspecției fiscale nu corespunde cu cele declarate de persoanele intervievate.

În urma comparării prețului mediu de livrare a laptelui cu prețul mediu al laptelui achiziționat, de la persoane fizice neautorizate, în vederea comercializării, inspectorii fiscali au ajuns la concluzia că prețul de livrare este mai mic decât prețul de achiziție cu toate că, prețul de livrare include și transportul până la poarta fabricii.

De exemplu: în anul 2013 prețul mediu de achiziție a fost de x lei/L iar prețul de livrare fără TVA x lei/L.

Pentru înregistrarea cheltuielilor (achiziții de lapte de la persoane fizice neautorizate) au fost întocmite dispoziții de plată pe numele titularului P.F.A, respectiv x și pe numele soției acestuia, x, însă valoarea dispozițiilor de plată nu corespundea cu valoarea plăților efectuate către persoanele fizice neautorizate, pe baza borderourilor de achiziție.

Astfel, cu ocazia controlului efectuat și a celor constatate inspectorii fiscali au considerat că cele mai viabile elemente identificate care pot sta la baza selectării metodei de estimare a cheltuielilor privind laptele achiziționat de la persoanele fizice neautorizate sunt:

- cantitatea de lapte livrată de contribuabil corespunde cu cantitatea de lapte achiziționată de beneficiari (SC x SRL și SC x SA);

- procentul privind pierderea de lapte de x% din cantitatea de lapte fizic pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2014, așa cum rezultă și din adresa primită de la SC x SRL;

- cantitatea de lapte achiziționată de la producători persoane fizice autorizate;

- cantitatea de lapte din producție proprie;

- prețul mediu achitat pentru un litru de lapte achiziționat de la persoane fizice autorizate;

- valoarea care a fost plătită pentru lapte producătorilor persoane fizice autorizate.” (pag.17 din RIF).

Deoarece plățile privind achiziția de lapte au fost înregistrate fără documente justificative de plată în urma aprobării Notei de fundamentare privind metoda de stabilire prin estimare a bazei de impunere nr. x/2015 inspectorii fiscali au procedat la determinarea cheltuielilor estimate privind achiziția de lapte de la persoanele fizice neautorizate.

Cu privire la anul 2011 la determinarea cheltuielilor deductibile inspectorii fiscali au luat în considerare valoarea de achiziție a laptelui înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți,

deoarece contribuabilul deținea dispoziții de plată doar pentru suma înregistrată deși valoarea de achiziție a laptelui de la persoane fizice neautorizate estimată de organele de inspecție fiscală este mai mare.

Astfel, în baza prevederilor art.11.alin1) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, pentru perioada 2012-2014, organul de inspecție fiscală a recalculat valoarea cheltuielilor înregistrate privind achiziția de lapte de la persoane fizice neautorizate, folosind pretul estimat pentru un litru de lapte.

Inspectorii fiscali au stabilit că suma de x lei reprezintă diferență între total valoare cheltuieli estimate privind achiziția de lapte de la persoane fizice neautorizate și total valoare cheltuieli înregistrate de contribuabil privind achiziția de lapte de la persoane fizice neautorizate reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal, nefiind efectuată în scopul realizării de venituri. (x lei în anul 2012, x1 lei în anul 2013, x2 lei în anul 2014)

Având în vedere deficiențele de mai sus, inspectorii fiscali au procedat la determinarea cheltuielilor deductibile, rezultând o diferență declarată în plus în suma de x lei în anul 2011, x1 lei în anul 2012, x2 lei în anul 2014 și o diferență declarată în minus în suma de x3 lei în anul 2013.

Având în vedere cele constatate cu privire la venituri respectiv la cheltuieli, organele de control au procedat la recalcularea venitului net anual, astfel:

- pentru anul 2011 s-a stabilit un venit net anual impozabil în suma de -x lei având în vedere pierderea de reportat (recuperat) din anul 2010 în suma de x lei față de care contribuabilul a declarat pierdere în suma de x1 lei
- pentru anul 2012 s-a stabilit un venit net anual impozabil în suma de -x lei având în vedere pierderea de reportat (recuperat) din anul 2011 în suma de x lei față de care contribuabilul a declarat pierdere în suma de x1 lei
- pentru anul 2013 s-a stabilit un venit net anual impozabil în suma de -x lei având în vedere pierderea de reportat (recuperat) din anul 2012 în suma de x lei față de care contribuabilul a declarat pierdere în suma de x1 lei
- pentru anul 2014 s-a stabilit un venit net anual impozabil în suma de x lei având în vedere pierderea de reportat (recuperat) din anul 2013 în suma de x1 lei față de care contribuabilul a declarat pierdere în suma de x2 lei și s-a stabilit un impozit pe venit net de x3 lei.

Accesoriile în valoare de x lei reprezentând dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar respectiv suma de x1 lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit au fost stabilite la diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în suma de x2 lei (x3-x4), având în vedere faptul prin decizia de impunere anuală nr.x a fost stabilită în minus suma de x4 lei care nu a fost compensată până la data de 16.12.2015, data încheierii prezentului Raport de inspecție fiscală.

**În drept**, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil pentru perioada verificată 2011-2014), conform cărora:

*„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]”*

*(2) Venitul brut cuprinde:*

*a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;*  
iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; [...]"

Referitor la regulile privind amortizarea, acestea nu sunt tratate separat la capitolul impozitului pe venit, art. 48 (4) lit. c stabilește același tratament fiscal ca la impozitul pe profit, făcând referire la titlul II – impozit pe profit - din Codul fiscal, în cadrul căruia art. 24 reglementează amortizarea fiscală, care la alin.1 prevede:

”(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”;

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an. ”

Tot art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare;” coroborat cu art.125 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal care prevede” Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect datorat la bugetul statului și care este colectat conform prevederilor prezentului titlu.”

Lit.B, cap.IV din Ordinul nr.1040 din 8 iulie 2004,(in vigoare pentru perioada verificata) pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede :

-“ Contribuabilii platitori de taxa pe valoarea adaugata vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata.

In conditiile conducerii evidentei contabile in partida simpla cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operatiune economico-financiara se va inregistra in ordine cronologica, in functie de data de intocmire sau de intrare a documentelor. In aceasta situatie Registrul-jurnal de incasari si plati se editeaza lunar, iar paginile vor fi numerotate pe masura editarii lor.

Registrul-jurnal de incasari si plati parafat si inregistrat la organul fiscal teritorial va fi completat lunar, prin preluarea totalului sumelor din Registrul-jurnal de incasari si plati obtinut cu ajutorul tehnicii de calcul.”

Totodata art. 6 din Legea contabilitatii nr. 82/1991/R prevede :

”ART. 6

*(1) Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuării ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in contabilitate, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

*(2) Documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”*

La pct.36, pct.37 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, date in aplicarea art.48 din lege, se prevad:

*„ 36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității,*

*“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt si urmatoarele:*

- a) sa fie efectuate în interesul direct al activitatii;*
- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;*
- c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul caruia au fost platite, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plati efectuate în avans care se refera la alte exercitii fiscale.*

Art. 82 alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala precizeaza:

*„Art. 82 Forma și conținutul declarației fiscale*

*(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”*

Din prevederile legale enuntate se retin urmatoarele:

Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, contribuabilul fiind obligat sa inregistreze fiecare operatiune in Registrul incasari si plati in ordine cronologica.

La determinarea venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă îndeplinesc cumulativ condițiile prevăzute de lege, cum ar fi: să fie efectuate în interesul direct al activității, să fie efective și justificate cu documente legal întocmite, precum și cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, iar în cazul achiziționării, construirii, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile contravaloarea acestora se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor Codului fiscal prevazut la capitolul impozit pe profit. De asemenea, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu bunurile achizitionate utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, sumele reprezentand amenzi si penalitati datorate autoritatilor romane si cheltuielile inregistrate fara document justificativ.

Totodata, contribuabilul avea obligatia sa intocmeasca declaratiile depuse la organele fiscale competente, pe baza datelor din evidenta contabila cu respectarea legislatiei privind veniturile impozabile si cheltuielile cu drept de deducere.

Legislatia privind contabilitatea in partida simpla da posibilitatea contribuabililor de a

intocmi registrul jurnal de incasari si plati in format electronic dar valoarea incasarilor/platilor inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati editat cu ajutorul tehnicii de calcul trebuie sa coincida cu valoarea incasarilor/platilor trecute in Registrul jurnal de incasari si plati parafat si inregistrat la organul fiscal teritorial.

In speta, din verificarile efectuate de organele de control s-au constatat incalcari ale legislatiei mai sus citate, respectiv deficiente de intocmire a declaratiilor, nerespectarea conditiilor de deductibilitate pentru cheltuieli si neinregistrarea corecta a veniturilor si a cheltuielilor. Aceste deficiente au dus la declararea incorecta a veniturilor nete impozabile anuale, cu influenta asupra bazei de calcul a impozitului pe venit.

Prin contestatie, petenta sustine ca in baza unei hotarari AGA s-a decis acordarea unor ajutoare reprezentand cheltuieli sociale in limita legii si in mod eronat organele de inspectie au considerat aceste cheltuieli nedeductibile si fara drept de deducere a TVA, dar nu prezinta nici hotararea AGA si nici alte documente sa probeze acordarea acestor bunuri pentru salariatii proprii.

In contextul considerentelor anterior prezentate intrucat contestatorul nu prezinta dovezi pentru justificarea celor sustinute, se retine ca in speta, organele de control au considerat in mod legal aceste cheltuieli ca fiind efectuate pentru uzul personal al petentului si al familiei sale (legume, bomboane, alimente, etc)

Din contestatie se retine ca contribuabilul, nu este de acord cu modul de determinare a cheltuielilor efectuate la achizitia unui litru de lapte sustinand ca nu s-a luat in considerare cantitatile de lapte achizitionate doar cele livrate.

Contribuabilul, PFA x, sustine ca nu a fost informat despre cele constate de catre echipa de inspectie respectiv ca datorita invitatiilor trimise furnizorilor sai (Persoane fizice) a fost perturbata activitatea lui creand suspiciuni asupra modului de decontare a laptelui, fapt ce a adus la prejudicii.

Fata de aceste sustineri se retine ca art. 94 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

*"Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

*a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

*b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse (...)"*

Potrivit art. 7 alin. (2) din actul normativ sus-menționat "organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz", iar conform art. 65 alin. (2) "organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe baza de probe sau constatări proprii".

Totodata art.49 din Codul de procedura fiscala, republicata la alineatul. 2 lit.a) precizeaza faptul ca :

*„Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

*a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;”*

Astfel, afirmatia petentului cu privire la faptul ca nu au fost comunicate constatările efectuate, respectiv ca nu a fost anuntat asupra faptului ca au fost invitati la sediul organului fiscal furnizorii lui (persoane fizice) pentru a oferi detalii suplimentare cu privire la vanzarea laptelui, este neintemeiata avand in vedere Punctul de vedere al contribuabilului, prezentat in anexa nr. 25, din care rezulta faptul ca cele constatate cu ocazia controlului au fost prezentate

detaliat, iar petentul nu a declarat nimic impotriva celor constatate de catre organele de inspectie.

Cu privire la stabilirea pretului pe litru de lapte, inspectorii fiscali au aplicat prevederile art.67 din OG nr.92/2003, republicata cu modificarile si completarile ulterioare:

*„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 inspectie 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 inspectie 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”*

Astfel, nefiind evidențiat în fiecare borderou de achiziție prețul unitar și valoarea totală de plată pentru furnizorii de lapte, pentru fundamentarea constatărilor privind cheltuielile realizate de contribuabilul verificat, a fost propusă solicitarea de informații prin sondaj de la persoane terțe ale x P.F.A. fiind întocmit Referatul privind solicitarea de informații înregistrat la A.J.F.P.Harghita – I.F. sub nr. x/2015.

În urma aprobării referatului privind solicitarea de informații:

- organele de inspectie fiscala au trimis invitații la un număr de 15 persoane fizice (furnizori de lapte ai x P.F.A.), selectate prin sondaj, în vederea obținerii de informații cu privire la realitatea tranzacțiilor efectuate/înregistrate;

- s-au trimis cereri de furnizare a informațiilor către firmele SC x SRL înregistrată sub nr. x/2015 și SC x SA înregistrată sub nr.x1/2015 (clienți ai x P.F.A.), nefiind prevazut de legislatie faptul ca invitatiile trebuiau facute cu instiintarea prealabila a petentului.

In solutionarea cauzei se retine ca, avand in vedere raspunsurile primite de la persoanele fizice respectiv de la SC x SRL, inspectorii fiscali au stabilit ca pretul de livrare este mai mic decat pretul de achzitie care includea si transportul pana la poarta fabricii respectiv s-a stabilit procentul privind pierderea de lapte in valoare de x%.

Luând în considerare elementele identificate care au stat la baza selectării metodei de estimare a bazei de impunere a fost propusă spre aprobare utilizarea metodei sursei și cheltuirii fondurilor.

Deoarece plățile privind achiziția de lapte au fost înregistrate fără documente justificative de plată în urma aprobării Notei de fundamentare privind metoda de stabilire prin estimare a bazei de impunere nr. x/2015 s-a procedat la determinarea cheltuielilor estimate privind achiziția de lapte de la persoanele fizice neautorizate.

Contrar celor afirmate de petent la estimarea cheltuielilor cu achizitia de lapte a fost luata in considerare pierderea tehnologica, fiind aplicat un procent de x %, procent aplicat de principalul client al PFA x.

Cu privire la afirmatia petentului conform caruia era necesar a se estima si cheltuiuala cu hrana animalelor, prin Referatul de solutionare a contestatiei nr.x/2016, inspectorii fiscali

precizeaza faptul ca la determinarea cheltuielilor aferente realizarii veniturilor a fost estimata doar valoarea laptelui achizitionat de la persoane fizice neautorizate, cheltuieli ce nu au legatura cu hrana animalelor, iar pentru laptele livrat din productie proprie in perioada supusa inspectiei fiscale au fost luate in considerare cheltuieli privind hrana pentru bovine ( tarate, borhot, faina furajeră) înregistrata/declarata de x P.F.A., inasa nu au fost estimate cheltuielile cu fanul (productie proprie) pe care l-au mancat cele 70 de bovine aflate in patrimoniul P.F.A., deoarece contribuabilul a inregistrat cheltuieli privind combustibilul necesar cosirii si transportarii fanului de pe terenurile detinute.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie in mod corect au determinat impozitul pe venit suplimentar stabilit in suma de x lei pentru anul fiscal 2014, luand in considerare sumele recalulate la venituri si cheltuieli precum si pierderile fiscale din anii anteriori.

La art.64 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala se prevede:

*“Documentele justificative si evidentele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care exista si alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.”*

Iar la Art. 65 cu privire la sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale, se precizeaza:

*„(1) Contribuabilul 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 decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”*

Astfel, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa examineze din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei de fapt fiscale a contribuabilului, sa analizeze daca cheltuielile au fost efectuate în cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, daca au fost justificate cu documente, avand sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii si sa stabileasca corect baza impozabila, precum si obligatiile fiscale suplimentare.

Ca urmare, în temeiul art.279 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care prevede

*„(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”*

coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit caruia:

*“Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”*

contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**Cu privire la accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, respectiv x lei dobanzi/majorari de intarziere si x1 lei penalitati de intarziere .**

Aceste obligatii fiscale au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, fiind stabilite prin decizia de impunere nr. x/2015, ca si debitele principale.

Avand in vedere ca majorarile de intarziere/dobanzi si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia impotriva deciziei de impunere nr. x/2015 pentru debitele principale, potrivit principiului de drept "**accessorium sequitur principale**" se va respinge contestatia ca neintemeiata si cu privire la accesoriile stabilite, respectiv pentru sumele de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere si x1 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit.

**2. Cu privire la sumele de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar pentru care s-au calculat accesorii in suma de x1 lei reprezentand dobanzi de intarziere, respectiv suma de x2 lei reprezentand penalitati de intarziere cauza supusa solutionarii D.G.R.F.P. Brasov-Serviciului Solutionare Contestatii 2 este de a se pronunta daca in mod legal, organele de inspectie fiscala au stabilit obligatiile de plata suplimentare, in conditiile in care contestatorul nu prezinta motivele fapt si in drept pentru care intelege sa conteste suma totala de x3 lei reprezentand TVA stabilita suplimentar impreuna cu accesoriile aferente.**

**In fapt**, contribuabilul a inregistrat si a dedus cheltuieli cu achizitii de bunuri care nu au legatura cu activitatea desfasurata si pentru care petentul nu a putut justifica ca au fost destinate operatiunilor taxabile(bauturi, bomboane, alimente, lenjerie, etc).

Inspectorii fiscali au stabilit ca TVA-ul aferent acestor achizitii nu este deductibila din punct de vedere fiscal, deoarece nu se justifica ca ar fi fost efectuate in interesul direct al activitatii si nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Astfel, nu s-a acceptat la deducere suma totală de x lei aferentă bazei de impozitare de x1 lei (cota de 24%) respectiv x2 leu aferentă bazei de impozitare de x3 lei(cota 9%), reprezentand bunuri aferente nevoilor personale (anexa 1)

Totodata, inspectorii fiscali au stabilit faptul ca a fost inregistrata/dedusa TVA de doua ori pe baza aceluiasi document justificativ(anexa 2), astfel nefiind deductibila fiscal TVA in suma totala de x4 lei aferenta bazei de impozitare in valoare de x5 lei.

**In drept**, sunt aplicabile prevederile art. 145 alin.(1), alin.(2) lit.a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

„(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...].”

Referitor la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, art. 146 alin. (1) lit. a din același act normativ stipulează:

”(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155:[...]”.



Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, iar justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se efectuează în baza exemplarului original al facturii care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza raportului de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat contestatorului dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente achizițiilor despre care contribuabilul nu a putut justifica ca sunt destinate operațiunilor impozabile (bomboane, alimente, lenjerii, etc) respectiv ca a fost înregistrat/dedus TVA de două ori pe baza aceluiași document justificativ.

În condițiile în care petentul nu prezintă motivul de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste TVA-ul stabilit suplimentar în suma totală de x lei stabilite de plată prin Decizia de impunere nr.x/2015, argumentele prezentate în contestație nefiind incidente cauzei supuse soluționării, în speță sunt aplicabile prevederile art.269 din Legea nr.207/2015, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare care dispun :

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

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestației;*

*c) motivele de fapt și de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiază;*

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 coroborat cu prevederile pct.11.1 din Ordinul 3741/2015 pentru aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căruia:

*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;"*

Din dispozițiile legale menționate mai sus, se reține că în contestația formulată contestatorul trebuie să menționeze atât obiectul cât și motivele de fapt și de drept, precum să prezinte dovezi în susținerea acesteia; organele de soluționare nu se pot substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care se înțelege să conteste un act administrativ fiscal.

În condițiile în care contestația formulată pentru acest capăt de cerere nu este motivată în fapt și drept și nu sunt prezentate documente în susținere din care să rezulte o altă situație decât cea stabilită de organele fiscale prin Decizia de impunere nr.x/2015 se va respinge contestația ca nemotivată cu privire la suma de x lei reprezentând TVA stabilită suplimentar.

Potrivit prevederilor art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:  
*”Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii”.*

**Cu privire la accesoriile aferente TVA-lui stabilita suplimentar**, respectiv x lei dobanzi/majorari de intarziere si x1 lei penalitati de intarziere aferente TVA stabilit suplimentar.

Aceste obligatii fiscale au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art.120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, fiind stabilite prin decizia de impunere x/2015, ca si debitele principale.

Avand in vedere ca majorarile de intarziere/dobanzi si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata, iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia impotriva deciziei de impunere nr.x/2015 pentru debitele principale, potrivit principiului de drept **”accesorium sequitur principale”** se va respinge contestatia ca nemotivata si cu privire la accesoriile stabilite, respectiv pentru sumele de x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere si x1 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA.

Pentru considerentele aratate in continutul prezentei decizii, în temeiul prevederilor legale invocate în cuprinsul prezentei decizii si în baza art. 272, art.273, art.276 si art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se

## DECIDE

**1.Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulata de PFA x impotriva Deciziei de impunere nr. x/2015 pentru suma de x lei, compusa din :

- x1 lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar
- x2 lei reprezentand dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venit
- x3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit

**2.Respingerea ca nemotivata** a contestației formulata de PFA x impotriva Deciziei de impunere nr. x1/2015 pentru suma de x lei, compusa din :

- x1 lei reprezentand TVA stabilita suplimentar
- x2 lei reprezentand dobanzi aferente TVA stabilita suplimentar
- x3 lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar

Prezenta decizie este definitiva in randul cailor administrative de atac si poate fi atacata la Tribunalul xin termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.

**DIRECTOR GENERAL**

**x**