

DECIZIA

Nr. /
privind soluționarea contestațiilor
formulate de **X**
înregistrate la D.G.F.P. a județului Arad
sub nr./**08.04.2010**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu adresa nr./08.04.2010, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr./08.04.2010 asupra contestațiilor formulate de

X (CNP)
titular al P.F. X

**cu domiciliul fiscal în Arad, str. Ursului nr. 7/A cod poștal 3103678,
jud. Arad**

înregistrate la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./02.04.2010, nr./02.04.2010, nr./02.04.2010, nr./02.04.2010, nr. .../02.04.2010 și nr./02.04.2010 și la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Arad sub nr. .../08.04.2010.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../02.04.2010, petentul a contestat Raportul de inspecție fiscală nr. din data de 24.02.2010 emis Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./02.04.2010, petentul a contestat 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./24.02.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr. .../02.04.2010, petentul a contestat 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./24.02.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./02.04.2010, petentul a contestat 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./24.02.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./02.04.2010, petentul a contestat 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./24.02.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestația înregistrată la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./02.04.2010, petentul a contestat 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./24.02.2010 emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

În condițiile în care contestațiile petentului formulate împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. .../24.02.2010, a Deciziilor 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./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr./24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, vizează aceeași categorie de obligații fiscale, respectiv impozit pe venit, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, s-a întocmit referatul cu propuneri de conexare din data de 03.05.2010. Referatul a fost aprobat de către conducerea Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Arad, cu consecința emiterii unei singure decizii de soluționare a acestor contestații.

Suma totală contestată este în cuantum de lei și reprezintă impozit pe venit și majorări de întârziere aferente, calculată după cum urmează:

- lei – impozit pe venit stabilit prin Decizia nr./24.02.2010, aferent anului 2008
- lei – diferență de impozit pe venit și lei – obligații fiscale accesorii de plată aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia nr./24.02.2010, aferent anului 2007
- lei – diferență de impozit pe venit și lei – obligații fiscale accesorii de plată aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia nr./24.02.2010, aferent anului 2006
- lei – diferență de impozit pe venit și lei – obligații fiscale accesorii de plată aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia nr./24.02.2010, aferent anului 2005

- lei – diferență de impozit pe venit și lei – obligații fiscale accesorii de plată aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia nr./24.02.2010, aferent anului 2004

Contestațiile au fost depuse în termenul legal de depunere prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Contestațiile au fost semnate de petent, conform prevederilor art. 206 din același act normativ.

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

I. În contestațiile formulate, identice ca și conținut, petentul afirmă și argumentează identic astfel:

A. În ceea ce privește capătul de cerere privind admiterea contestațiilor

1. Raportul de inspecție fiscală trebuie calificat ca și act administrativ fiscal conform art. 41 din Codul de procedură fiscală, producând astfel „efecte juridice de necontestat, prin aceea că, stabilește în sarcina mea, obligații fiscale.”

2. În conformitate cu prevederile art. 213 alin. (5) din Codul de procedură fiscală și având în vedere susținerile de la pct. 1 solicită admiterea contestației și analizarea pe fond a contestației.

B. În ceea ce privește capătul de cerere privind anularea totală a raportului de inspecție fiscală nr. din 24.02.2010

1. Emiterea raportului de inspecție fiscală s-a efectuat după expirarea duratei legale de efectuare a inspecției fiscale, fiind încălcate dispozițiile art. 104 alin. (1) și alin. (3)-(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 1-5 din Ordinul nr. 14/2010 al Președintelui ANAF privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale coroborat cu art. 1-6 din Ordinul nr. 708/2006 al Președintelui ANAF privind condițiile de suspendare a inspecției fiscale; petentul arată că „Practic față de data de 27.07.2009 când conform art. 104 alin. 1 Cod procedură fiscală (...) ar fi trebuit să fie finalizată inspecția fiscală, mi-au fost stabilite obligații fiscale accesorii pentru o perioadă de încă 7 luni, perioadă care duce la o durată de aproximativ 10 luni în care a durat inspecția fiscală.” Totodată petentul precizează că nu au intervenit perioade de suspendare a inspecției fiscale, nefiind anexat la Raportul de inspecție fiscală nici un referat conținând propunerea de suspendare a inspecției fiscale aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală, astfel încât se impune anularea Raportului de inspecție fiscală nr./24.02.2010 în situația încălcării art. 104 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

2. Organele fiscale au încălcat prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, verificarea cuprinzând perioada 2004 – 2008 și nu „creanțele născute în ultimii 3 ani fiscali”.

3. În ceea ce privește condițiile de formă necesare pentru valabilitatea Raportului de inspecție fiscală aduce următoarele critici:

- angajatorii petentului, respectiv IN SA și I SA au emis o serie de adeverințe, inspectorului fiscal refuzând a-i face copii după ele, în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală făcându-se referire la ele o singură dată;

- prevederile art. 2.1. lit. b) și c) din Contractul de prestări servicii nr./19.04.2005 impuneau atașarea acestor adeverințe deoarece „apărarea mea principală în ceea ce privește lipsa unora dintre documentele justificative”;

- arată că în mod eronat s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina sa, deoarece „nu s-a ținut cont de adeverințele respective prin care este individualizat clar cuantumul cheltuielilor raportat la prevederile art. 2.1. lit. b) și c) din Contractul de prestări servicii nr./19.04.2005.

C. În ceea ce privește capătul de cerere privind anularea deciziilor de impunere

Deciziile de impunere fiind acte subsecvente Raportului de inspecție fiscală, în ipoteza anulării raportului de inspecție fiscală ar trebui anulate și deciziile de impunere.

D. În ceea ce privește capătul de cerere privind restabilirea situației anterioare

Petentul invocă principiul conform căruia un act nul nu poate produce nici un efect, *nullum producit effectum*.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au efectuat o inspecție fiscală la domnul X, titular al PF X, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008.

Constatările inspecției au fost consemnate în raportul de inspecție fiscală nr./24.02.2010, iar în baza acestuia au fost emise Deciziile 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. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010 și nr. .../24.02.2010, prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare de plată în sumă totală de lei reprezentând impozit pe venit și lei accesorii aferente.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatorului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente la dosarele cauzelor, se rețin următoarele:

Contribuabilul X este titular al P.F. X cu domiciliul fiscal în, având cod de identificare fiscală

Inspekția fiscală a vizat perioada 01.01.2004-31.12.2008 pentru impozitul pe venit.

Constatările inspekției au fost consemnate în raportul de inspekție fiscală nr./24.02.2010, în baza căruia au fost emise următoarele acte administrative fiscale:

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./24.02.2010 prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .../24.02.2010 prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de lei și obligații fiscale accesorii de plată în sumă de lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./24.02.2010 prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de lei și obligații fiscale accesorii de plată în sumă de lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./24.02.2010 prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de lei și obligații fiscale accesorii de plată în sumă de lei;

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspekția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./24.02.2010 prin care s-a stabilit impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de lei și obligații fiscale accesorii de plată în sumă de lei.

A. Referitor la capătul de cerere privind admiterea în totalitate a contestațiilor

A.1. În ceea ce privește solicitarea petentului de calificare a raportului de inspekție fiscală nr. din data de 24.02.2010 emis Activitatea de Inspekție Fiscală Arad ca fiind act administrativ fiscal, se rețin următoarele:

În fapt, contribuabilul X a fost supus inspecției fiscale generale pentru perioada 01.01.2004-31.12.2008, constatările inspecției fiscale fiind consemnate în raportul nr./2010, în baza căruia au fost emise deciziile de impunere nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr./24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Prin contestațiile formulate contribuabilul invocă faptul că raportul de inspecție fiscală reprezintă act administrativ fiscal, în sensul art. 41 din Codul de procedură fiscală, stabilind în sarcina sa obligații fiscale, astfel încât respingerea contestației ca inadmisibilă ar fi o soluție greșită.

În drept, Codul de Procedura Fiscala, republicat prevede:

“ART. 85

Stabilirea impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat

(1) Impozitele, taxele, contributiile si alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 80 alin. (2) si art. 84 alin. (4);

b) prin decizie emisa de organul fiscal, in 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 cate ori acesta modifica baza de impunere.

(2) Pentru creantele administrate de Ministerul Finantelor Publice prin Agentia Nationala de Administrare Fiscala, prin ordin al ministrului finantelor publice se pot stabili si alte competente pentru emiterea deciziilor de impunere ca urmare a inspectiei fiscale.

(3) Decizia de impunere se emite, daca este necesar, si in cazul in care nu s-a emis decizie referitoare la baza de impunere potrivit art. 87.[...].

ART. 87

Forma si continutul deciziei de impunere

Decizia de impunere trebuie sa indeplineasca conditiile prevazute la art. 43.[...].”

coroborat cu prevederile art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“ART. 106

Raportul privind rezultatul inspectiei fiscale

(1) Rezultatul inspectiei fiscale va fi consemnat intr-un raport scris, in care se vor prezenta constatările inspectiei, din punct de vedere faptic si legal.

(2) Daca, ca urmare a inspectiei, se modifica baza de impunere, raportul intocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. In cazul in

care baza de impunere nu se modifica, acest fapt va fi comunicat in scris contribuabilului.[...]

Norme metodologice:

106.1. *Rezultatul inspectiei fiscale generale sau partiale va fi consemnat intr-un raport de inspectie fiscala.*

106.2. *La raportul privind rezultatele inspectiei fiscale se vor anexa, ori de cate ori este cazul, actele privind constatările preliminare, cum sunt procesele-verbale incheiate inclusiv cu ocazia controalelor inopinate si/sau incrucisate si orice alte acte.*

106.3. *Raportul de inspectie fiscala se semneaza de catre organele de inspectie fiscala, se verifica si se avizeaza de seful de serviciu. Dupa aprobarea raportului de catre conducatorul organului de inspectie fiscala, se va emite decizia de impunere de catre organul fiscal competent teritorial.*

106.4. *Modelul si continutul raportului privind rezultatul inspectiei fiscale se aproba prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala.”*

Competenta de solutionare conferita de art. 205 si urmatoarele din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, este limitata astfel:

"ART. 205

Posibilitatea de contestare

(1) Impotriva titlului de creanta, precum si impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. (...)

(3) Baza de impunere si impozitul, taxa sau contributia stabilite prin decizie de impunere se contesta numai impreuna.

(4) Pot fi contestate in conditiile alin. (3) si deciziile de impunere prin care nu sunt stabilite impozite, taxe, contributii sau alte sume datorate bugetului general consolidat.

(5) In cazul deciziilor referitoare la baza de impunere, reglementate potrivit art. 87 alin. 1, contestatia se poate depune de orice persoana care participa la realizarea venitului.

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

Cauza supusa solutiunii este daca organul de solutiune se poate investi cu solutiunea pe fond a cererii privind calificarea raportului de inspectie fiscala ca fiind act administrativ fiscal, in conditiile in care acesta nu constituie act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat.

Se reține că impozitele, taxele și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc în urma inspectiei fiscale numai prin decizie de impunere, care constituie titlu de creanță si este susceptibilă

de a fi contestată, la baza acesteia stând constatările din raportul de inspecție fiscală.

Titlul de creanță fiscală ca și act administrativ fiscal susceptibil a fi contestat este **numai decizia de impunere deoarece numai aceasta creează o situație juridică nouă prin stabilirea obligațiilor fiscale în sarcina contribuabilului**. De altfel, în art. 206 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003, republicată se prevede cu claritate faptul ca obiectul contestației îl poate constitui numai sumele si masurile stabilite intr-un titlu de creanță sau într-un act administrativ fiscal.

Raportul de inspecție fiscală nu creează prin el însuși o situație juridică nouă, el fiind supus avizării șefului de serviciu și aprobării conducătorului organului de inspecție fiscală și stând la baza emiterii deciziei de impunere. *Sumele înscrise în raport reprezintă doar constatări ale organului de inspecție, care nu se pot concretiza în obligații de plată opozabile contribuabilului și susceptibile a fi supuse executării silite în caz de neplată în lipsa unei decizii de impunere*, în condițiile în care legiuitorul a prevăzut în mod expres faptul că numai decizia de impunere poate constitui titlu de creanță în materie fiscală.

Ca atare, contrar susținerilor contestatorului, raportul de inspecție fiscală nr./2010 nu este act administrativ fiscal (nici principal, nici subsecvent) deoarece nu stabilește, modifică ori stinge drepturi sau obligații fiscale, dovadă în acest sens fiind însuși faptul că a fost necesară emiterea deciziilor de impunere nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr./24.02.2010 în care raportul este o anexă a deciziei de impunere, după cum se precizează chiar în formularul deciziilor comunicate contestatorului.

În condițiile în care Deciziile 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. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr. .../24.02.2010 sunt titluri de creanță care devin executorii, acestea fiind opozabile petentului și acestea fiind cele care produc efecte față de petent, și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, pentru capătul de cerere privind contestația formulată de X împotriva Raportului de inspecție fiscală nr./24.02.2010, aceasta urmează a fi respinsă ca inadmisibilă.

A.2. În ceea ce privește solicitarea petentului de „admitere a contestației” cu consecința „analizării pe fond a cauzei”, se rețin următoarele:

Având în vedere dispozițiile legale citate la pct. A.1. din prezenta decizie rezultă că raportul pe care petentul îl contestă este raportul în

care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii Deciziilor 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. .../24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr. .../24.02.2010 și nr. .../24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, conform dispozițiilor legale, în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad se va pronunța asupra deciziilor privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice, decizii ce au fost emise în baza raportului de inspecție fiscală din data de 24.02.2010 înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală Arad sub nr./24.02.2010.

Pe cale de consecință Direcția Generală a Finantelor Publice a județului Arad va proceda la « analiza pe fond a cauzei » la pct. C din prezenta decizie, în legătură cu contestațiile formulate de petent împotriva deciziilor de impunere nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr. .../24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

B.1. Referitor la capătul de cerere privind anularea totală a raportului de inspecție fiscală nr. ... din 24.02.2010, pe motivul că raportul de inspecție fiscală a fost emis după expirarea duratei de efectuare a inspecției fiscale, se rețin următoarele:

Deoarece la pct. A din prezenta decizie s-au arătat motivele pentru care raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, cauza supusă soluționării este dacă motivul invocat de contestator privind nefinalizarea inspecției fiscale în termenul de 3 luni atrage nulitatea deciziilor emise în urma inspecției fiscale pe baza raportului de inspecție fiscală.

În fapt, prin contestațiile formulate petentul arată că emiterea raportului de inspecție fiscală s-a efectuat după expirarea duratei legale de efectuare a inspecției fiscale, fiind încălcate dispozițiile art. 104 alin. (1) și alin. (3)-(5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 1-5 din Ordinul nr. 14/2010 al Președintelui ANAF privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale coroborat cu art. 1-6 din Ordinul nr. 708/2006 al Președintelui ANAF privind condițiile de suspendare a inspecției fiscale.

Potentul precizează că nu au intervenit perioade de suspendare a inspecției fiscale, nefiind anexat la Raportul de inspecție fiscală nici un referat conținând propunerea de suspendare a inspecției fiscale aprobat de conducătorul activității de inspecție fiscală, astfel încât se impune

anularea Raportului de inspecție fiscală nr./24.02.2010 în situația încălcării art. 104 alin. 1 din Codul de procedură fiscală.

În drept, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

"Art. 43.

(1) *Actul administrativ fiscal se emite numai in forma scrisa.*

(2) **Actul administrativ fiscal cuprinde urmatoarele elemente:**

- a) *denumirea organului fiscal emitent;*
- b) *data la care a fost emis si data de la care isi produce efectele;*
- c) **datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei imputernicite de contribuabil, dupa caz;**
- d) *obiectul actului administrativ fiscal;*
- e) *motivele de fapt;*
- f) *temeiul de drept;*
- g) *numele si semnatura persoanelor imputernicite ale organului fiscal, potrivit legii;*
- h) *stampila organului fiscal emitent;*
- i) *posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestatiei si organul fiscal la care se depune contestatia;*
- j) *mentiuni privind audierea contribuabilului".*

"Art. 46.

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele si calitatea persoanei imputernicite a organului fiscal, numele si prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, cu exceptia prevazuta la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu".

"Art. 104

(1) *Durata efectuării inspecției fiscale este stabilita de organele de inspectie fiscala sau, dupa caz, de compartimentele de specialitate ale autoritatilor administratiei publice locale, in functie de obiectivele inspectiei, si nu poate fi mai mare de 3 luni".*

"Art. 106

(1) **Contribuabilul are obligația sa colaboreze la constatarea starilor de fapt fiscale. Acesta este obligat sa dea informatii, sa prezinte la locul de desfasurare a inspectiei fiscale toate documentele, precum si orice alte date necesare clarificarii situatiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal".**

În primul rand, din textele legale sus-citate, rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege sa conțină

vreo precizare expresă cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice "vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță" (*Antonie Iorgovan, Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

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

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

În al doilea rând, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 105 alin. (2) din Codul de procedura civilă coroborat cu art. 2 alin. (3) din Codul de procedura fiscală, actele administrative fiscale "**se vor declara nule numai dacă prin aceasta s-a pricinuit părții o vătămare ce nu se poate înlătura decât prin anularea lor**".

Astfel, din documentele existente la dosarele cauzelor rezultă următoarele:

- contribuabilul a fost înștiințat că face obiectul inspecției fiscale începând cu data de 22.04.2009 prin avizul de inspecție fiscală nr./26.03.2009;
- inspecția fiscală a avut loc în ziua de 23.04.2009 și în perioada 19 – 24.02.2010 la adresa din Arad, str. conform celor reținute în Raportul de inspecție fiscală;

- derularea inspecției fiscale s-a realizat în baza corespondenței purtate cu contribuabilul, corespondență de care și petentul face vorbire în contestațiile formulate, respectiv:

a) somația nr./27.04.2009 pentru data de 06.05.2009 prin care petentului i s-a solicitat prezentarea evidenței contabile în partidă simplă, precum și documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008 conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

b) răspunsul petentului la somația nr./27.04.2009, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./06.05.2009, prin care aduce la cunoștința organelor de inspecție fiscală că nu poate prezenta nici evidența contabilă în partidă simplă, nici documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008;

c) somația nr./13.05.2009 pentru data de 20.05.2009 prin care petentului i s-a solicitat, din nou, prezentarea evidenței contabile în partidă simplă, precum și documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008 conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

d) răspunsul petentului la somația nr./03.05.2009, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./20.05.2009, prin care aduce la cunoștința organelor de inspecție fiscală că nu poate prezenta nici evidența contabilă în partidă simplă, nici documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008; totodată depune și contestație împotriva somației nr./13.05.2009, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./20.05.2009,

e) răspunsul nr. .../04.06.2009 al Activității de Inspecție Fiscală Arad referitor la solicitarea petentului denumită „contestație”

f) somația nr./03.06.2009 pentru data de 17.06.2009 prin care a fost reiterată solicitarea de prezentare de către petent a evidenței contabile în partidă simplă, precum și documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008 conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

g) răspuns la somație nr./03.06.2009, înregistrat la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr./17.05.2009.

h) solicitarea A.F.P. Arad adresată societății comerciale E SA de comunicare a modului de compunere a veniturilor d-lui. X aferente anilor 2004 – 2008, modalitatea de decontare a cheltuielilor de deplasare, precum și modul de decontare a veniturilor realizate.

i) răspunsul SC E Asigurări SA nr./12.06.2009, înregistrat la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr./18.06.2009 conținând 40 de anexe (contracte de prestări servicii cu actele adiționale aferente, procedura privind cheltuielilor de deplasare a I SA, adeverințe privind veniturile realizate de petent în anii 2005 – 2008)

- deciziile 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./24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010, nr. .../24.02.2010 și nr. .../24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad.

Din situația de fapt prezentată anterior se rețin următoarele:

Termenul de 3 luni pentru durata efectuării inspecției fiscale, prevăzut de art. 104 din Codul de procedură fiscală, republicat, **este un termen de recomandare**, având ca scop minima afectare a activității contribuabilului, **iar depășirea lui nu este sancționată cu nulitatea absolută a actului administrativ fiscal - decizie de impunere - emisă în urma inspecției, în lipsa unei dispoziții legale exprese în acest sens. Prin urmare, câtă vreme obligațiile fiscale stabilite în sarcina contribuabililor în urma unei inspecții fiscale sunt legal datorate, contribuabilii au obligația constituțională să contribuie, prin impozite și taxe, la cheltuielile publice, fără ca o atare contribuție să fie considerată ca o vătămare a drepturilor și intereselor lor legitime.**

Totodată, se reține că petentul reclamă depășirea termenului de 3 luni prevăzut pentru desfășurarea inspecției fiscale, deși inspecția efectivă a avut loc doar în zilele expres înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. .../2010, iar contribuabilul a înțeles să colaboreze cu organele fiscale doar pe baza de corespondență scrisă (prezentă cronologic mai sus), din cuprinsul celor trei răspunsuri formulate de petent ca urmare a somării petentului în legătură cu prezentarea de către acesta a evidenței contabile în partidă simplă, precum și documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008 conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, a rezultat că acesta nu poate prezenta documentele solicitate la termenele stabilite de organele de inspecție fiscală.

Prin urmare, contrar susținerilor contestatorului, depășirea perioadei dintre momentul declanșării inspecției și momentul încheierii documentelor de inspecție fiscală nu poate atrage nulitatea actelor de impunere, câtă vreme acesta nu a fost vătămat în drepturile sale, iar din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că la această depășire a contribuit chiar modul în care a înțeles contribuabilul să-și îndeplinească obligația legală de a colabora cu organele fiscale.

B.2. În ceea ce privește solicitarea petentului de anulare totală a raportului de inspecție fiscală în condițiile în care petentul consideră că organele fiscale au încălcat prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, se rețin următoarele:

Deoarece la pct. A din prezenta decizie s-au arătat motivele pentru care raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, cauza supusă soluționării este dacă urmare verificării modului de calcul, evidențiere și declarare a veniturilor și cheltuielilor pentru perioada 2004 – 2008, impozitul pe venit pentru perioada 2004 – 2008 stabilit suplimentar, este datorat, în condițiile în care petentul invocă prescrierea dreptului organelor de inspecție fiscală de a verifica această perioadă și de a stabili diferențe suplimentare de obligații fiscale.

În fapt, prin avizul de inspecție fiscală nr. .../26.03.2009 contribuabilul X a fost înștiințat că va face obiectul unei inspecții fiscale având ca obiectiv impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008.

PF X a făcut obiectul unei inspecții fiscale generale privind impozitul pe venit pentru perioada 2004 – 2008.

În contestațiile formulate petentul arată că organele fiscale au încălcat prevederile art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, verificarea cuprinzând perioada 2004 – 2008 și nu „creanțele născute în ultimii 3 ani fiscali”.

În drept, art. 98 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„ART. 98

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

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin.(1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a). există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat;

b). nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c). nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Din documentele existente la dosarele cauzelor a rezultat că petentul prin Avizul de inspecție fiscală nr./26.03.2009 a fost înștiințat că va face obiectul unei inspecții fiscale care va viza impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2008. În cuprinsul avizului

contribuabilului i s-a solicitat pregătirea tuturor documentelor contabile și fiscale și a altor elemente justificative relevante pentru stabilirea situației fiscale, precum și prezentarea la compartimentul cu atribuții de evidență pe plătitor din cadrul organului fiscal în a cărei rază are domiciliul fiscal, pentru remedierea eventualelor erori materiale din evidența fiscală.

Ulterior, prin Somațiile nr. .../27.04.2009, nr. .../13.05.2009 și nr. .../03.06.2009, petentului i-au fost solicitate evidența contabilă în partidă simplă, conform prevederilor Legii nr. 82/1991 a contabilității, republicată cu modificările și completările ulterioare, O.M.F.P. NR. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabili, precum și documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004 – 2008 conform art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Petentul, prin cele trei adrese de răspuns la somații, înregistrate la Administrația Finanțelor Publice a municipiului Arad sub nr. .../06.05.2009, nr. .../20.05.2009 și nr. .../17.06.2009, a comunicat faptul că nu poate prezenta nici evidența contabilă în partidă simplă, nici documente justificative privind cheltuielile efectuate pentru anii 2004, 2005, 2006, 2007 și 2008.

Având în vedere că petentul nu a dat curs solicitărilor din somațiile nr. .../27.04.2009, nr. .../13.05.2009 și nr. .../03.06.2009, organele de inspecție fiscală au considerat că sunt îndeplinite situațiile enumerate limitativ la art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, republicat, privind cazurile în care inspecția fiscală poate depăși limita ultimilor 3 ani fiscali; petentul nu a pus la dispoziția organelor de control documentele solicitate, existând astfel indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, ca urmare a neprezentării evidenței contabile și a nejustificării cheltuielilor efectuate pentru anii 2004 – 2008.

Pe cale de consecință, din cele prezentate mai sus rezultă că au fost îndeplinite condițiile în care inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale și în conformitate cu prevederile art. 91 alin.1 și alin.2 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare, respectiv:

„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.

(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.”, inspecția fiscală s-a extins pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale care este de 5 ani.

Învederăm totodată că potrivit art. 91 alin. (1) și (2) coroborat cu art. 23 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, termenul de prescripție pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2004 începe să curgă din momentul constituirii bazei de impunere care îl generează, respectiv din momentul în care se naște dreptul organului fiscal de a stabili impozitul pe baza venitului anual impozabil declarat de contribuabil.

Baza de impunere este stabilită în anul următor celui de realizare, prin declararea veniturilor de către persoanele fizice, fiind în prezența unui impozit anual, astfel că termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul anual datorat pentru veniturile realizate de persoanele fizice în anul 2004 este cel reglementat de dispozițiile Codului de procedură fiscală, în cuprinsul art. 91, și curge de la 1 ianuarie 2006".

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate și faptul că declarația specială privind veniturile realizate în anul 2004 avea termen de depunere la organul fiscal teritorial anul 2005, rezultă că termenul de prescripție pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2004 a început să curgă la data de 1 ianuarie 2006 și se sfârșește la data de 1 ianuarie 2011, astfel ca inspecția fiscală începută în data de 23.04.2009 a fost efectuată în cadrul termenului general de prescripție, susținerile petentului neputând fi reținute în soluționarea favorabilă a contestațiilor, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestațiile vor fi respinse ca neîntemeiate.

B.3. În ceea ce privește solicitarea petentului de anulare totală a raportului de inspecție fiscală în condițiile în care petentul consideră că nu sunt îndeplinite condițiile de formă necesare pentru valabilitatea raportului, se rețin următoarele:

Deoarece la pct. A din prezenta decizie s-au arătat motivele pentru care raportul de inspecție fiscală nu este un act administrativ fiscal, cauza supusă soluționării este dacă motivul invocat de contestator privind necomunicarea de către organele de inspecție fiscală a adeverințelor emise de angajatorii petentului, IN SA și I SA, urmare cărora în sarcina petentului s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina sa, atrage nulitatea deciziilor emise în urma inspecției fiscale, în baza raportului de inspecție fiscală.

În fapt, prin deciziile 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. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr. 2670/24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr./24.02.2010, organele de inspecție fiscală din

cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentului diferențe suplimentare de impozit pe venit în sumă totală de lei, astfel:

- pentru anul 2008: ... lei;
- pentru anul 2007: lei;
- pentru anul 2006: lei;
- pentru anul 2005: lei;
- pentru anul 2004: lei.

Din raportul de inspecție fiscală nr./24.02.2010 rezultă că organele de control au majorat veniturile nete impozabile declarate de contribuabil în perioada 2004-2007, prin stabilirea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli și majorarea veniturilor cu sume încasate și neînregistrate, după cum urmează:

1. pentru anul 2004 - diferența de venit net impozabil lei reprezentând cheltuieli pentru care petentul nu a putut prezenta documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate.

2. pentru anul 2005 - diferența de venit net impozabil lei reprezentând cheltuieli pentru care petentul nu a putut prezenta documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate.

3. pentru anul 2006 - diferența de venit net impozabil ... lei reprezentând cheltuieli pentru care petentul nu a putut prezenta documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate.

4. pentru anul 2007 - diferența de venit net impozabil lei reprezentând cheltuieli pentru care petentul nu a putut prezenta documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate.

Pentru anul 2008 – deoarece contribuabilul nu a depus declarația specială privind veniturile realizate pentru anul 2008, cuantumului total al veniturilor s-a stabilit în baza adevărului eliberat de SC E SA, în sumă totală de În baza documentelor justificative puse la dispoziție de către contribuabil, organele fiscale au stabilit nivelul cheltuielilor deductibile ca fiind în sumă de lei, în legătură cu care petentul a prezentat documente justificative.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

ART. 48

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(...)

(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 cu documente**”

Conform pct. 53 (actual pct. 37) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și **să fie justificate cu documente;**

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat că pentru **perioada 2004-2007** organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului diferențe suplimentare de impozit pe venit în sumă totală de lei, prin considerarea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli și majorarea veniturilor cu sume încasate și neînregistrate, în condițiile în care petentul nu a putut prezenta documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate.

Astfel, susținerile petentului referitoare la faptul că în lipsa adeverințelor emise de angajatorii săi, respectiv IN SA și I SA, nu își poate formula apărarea, nu sunt conforme cu realitate, diferențele suplimentare de impozit pe venit fiind stabilite ca urmare a nerespectării de către petent a dispozițiilor legale referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cuprinse în Codul fiscal și în Normele de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, unde se precizează faptul că pentru a putea fi deduse cheltuielile aferente veniturilor, trebuie să fie justificate cu documente. Organele fiscale, conform celor reținute în Referatul nr. /08.04.2010, au constatat că „Veniturile (încasările) declarate de contribuabil corespund cu cele constatate în urma inspecției fiscale”, diferențele de impozit rezultând ca urmare a faptului că petentul nu a putut justifica cheltuielile pretinse de acesta ca deductibile, neprezentând documente care să stea la baza evidențierii în contabilitate, fapt recunoscut de către petent conform notelor explicative anexate Raportului de inspecție fiscală nr. /2010, acesta declarând că nu deține documente justificative pentru toate cheltuielile evidențiate deoarece acestea au fost transmise spre decontare unităților pentru care a prestat serviciile; ignorând astfel dispozițiile exprese ale art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat.

În ceea ce privește susținerile petentului „Aceasta cu atât mai mult cu cât prevederile art. 2.1. lit. b) și c) din Contractul de prestări servicii nr. /19.04.2005 impuneau atașarea acestor adeverințe (...)”, învederăm că părțile contractante în Contractul de prestări servicii nr. /19.04.2005 sunt SC I SA și dl. X, în calitate de prestator, autoritatea

fiscală nefiind parte contractantă, astfel că drepturile stabilite la pct. 2.1 referă la drepturile prestatorului în raport cu societatea de asigurări, organele fiscale verificând doar dacă petentul deține înscrieri de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada deductibilității cheltuielilor ce pretinde a-i fi luate în considerare la determinarea impozitului pe venit; prevederile contractuale invocate de contestator nu pot avea efecte juridice decât între părțile contractante (contribuabil și societatea de asigurări) întrucât, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie să îndeplinească condițiile prevăzute de lege, respectiv să fie justificate cu documentele prestabilite de legislația fiscală în materie.

În ceea ce privește **anul 2008**, deoarece contribuabilul nu a depus declarația specială privind veniturile realizate pentru anul 2008, cuantumul total al veniturilor s-a stabilit în baza adeverinței eliberate de SC E SA, în sumă totală de lei. Învederăm că petentul are posibilitatea solicitării adeverinței de la societatea de asigurări, conform art. 65 din Codul de procedură fiscală, republicat.

Organele de inspecție fiscală au considerat ca și deductibilă suma de lei, sumă pentru care petentul a prezentat documente justificative; astfel venitul net din activități comerciale a fost stabilit ca fiind lei (.... lei - lei).

În considerarea celor prezentate susținerile petentului nu au putut fi reținute în soluționarea favorabilă a contestațiilor, motiv pentru care pentru acest capăt de cerere contestațiile vor fi respinse ca neîntemeiate.

C. Referitor la capătul de cerere în legătură cu anularea deciziilor 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./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr./24.02.2010 și nr./24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad

Cauza supusa soluționării este dacă în mod corect și legal organele fiscale din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Arad au stabilit în sarcina petentului diferențe suplimentare de impozit pe venit pentru anii 2004 – 2008 în sumă totală de lei, în condițiile în care petentul nu a putut prezenta documente justificative de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală care să facă dovada deductibilității cheltuielilor ce pretinde a-i fi luate în considerare la determinarea impozitului pe venit.

În fapt, din documentele existente la dosarele cauzelor rezultă că pentru **perioada 2004 – 2007** organele de inspecție fiscală nu au acceptat deducerea din venit a cheltuielilor pentru care petentul nu a prezentat documente care să stea la baza evidențierii acestora în contabilitate, astfel:

- lei aferente anului 2004;
- lei aferente anului 2005;
- ... lei aferente anului 2006;
- lei aferente anului 2007,

majorând astfel veniturile nete impozabile declarate de contribuabil în perioada 2004-2007.

Pentru **anul 2008** contribuabilul nu a depus declarația specială privind veniturile realizate în anul 2008, cuantumul total al veniturilor fiind stabilit în baza adeverinței eliberate de SC E SA. Totodată, în baza documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contribuabil, organele fiscale au stabilit nivelul cheltuielilor deductibile ca fiind în sumă de lei, pentru care petentul a prezentat documente justificative. Astfel, în urma celor prezentate s-a modificat baza de impunere pentru anul 2008, iar în conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) și art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, coroborat cu Ordinul nr. 149/2007 a fost emisă Decizia nr./24.02.2010.

În contestația formulată **nu aduce** în sprijinul afirmațiilor sale **niciun temei legal care să refere la fondul cauzei, respectiv modul de calcul, evidențiere și declarare al impozitului pe venit**, susținerea limitând-se doar la argumentul că deciziile de impunere au caracter subsidiar față de Raportul de inspecție fiscală și astfel în ipoteza anulării raportului de inspecție fiscală ar trebui anulate și deciziile de impunere.

În drept, Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:
„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

ART. 48

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(...)

*(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 cu documente**”*

Conform pct. 53 (actual pct. 37) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

„Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Referitor la perioada 2004 - 2007

Din normele legale sus-citate rezultă că nu sunt admise la deducerea din venitul impozabil din activități independente orice cheltuieli care nu sunt efectuate în interesul direct al activității, nu sunt justificate prin documente contabile și sunt efectuate în folosul personal al contribuabilului sau al familiei sale.

În speță, pentru perioada 2004 – 2007, contribuabilul X și-a dedus la determinarea venitului impozabil și implicit a impozitului pe venit, cheltuieli, pentru care nici cu ocazia controlului și nici ulterior, nu a putut să prezinte documente justificative care să stea la baza evidențierii lor în contabilitate, documente care să îndeplinească cerințele prevăzute de legislația fiscală în materie, în considerarea dispozițiilor exprese ale art. 65 „*Sarcina probei*” din Codul de procedură fiscală, republicat.

Prin Nota explicativă (Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală) petentul la întrebarea nr. 2 a arătat că sumele ce reprezintă cheltuieli aferente anilor 2004 – 2007 nu corespund cu documentele justificative puse la dispoziție deoarece „aceste documente au fost transmise spre decontare unităților pentru care am prestat serviciile.”

Referitor la cheltuielile deductibile conform art. 48 din Codul fiscal, documentele justificative au fost verificate în totalitate de către organele fiscale, acestea întocmind tabele centralizatoare, care au fost semnate atât de către organele fiscale, cât și de către petent, tabele care au fost anexate Raportului de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, în condițiile în care petentul nu a prezentat documente justificative care să stea la baza evidențierii în contabilitate a cheltuielilor deductibile, conform art. 48 din Codul fiscal coroborat cu pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Codului fiscal, rezultă că organele de control, în mod corect și legal, au majorat veniturile nete impozabile declarate de contribuabil în perioada 2004-2007, prin stabilirea ca nedeductibile a unor categorii de cheltuieli și majorarea veniturilor cu sume reprezentând cheltuieli care nu au avut la bază documente justificative (..... lei), pentru acest capăt de cerere contestațiile urmând a fi respinse ca neîntemeiată.

Referitor la anul 2008

În condițiile în care contribuabilul nu a depus declarația specială privind veniturile realizate în anul 2008, cuantumul total al veniturilor a fost stabilit în baza adeverinței eliberate de SC E SA. Totodată, în baza documentelor justificative puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală de către contribuabil, organele fiscale au stabilit nivelul cheltuielilor deductibile ca fiind în sumă de lei, pentru care petentul a prezentat documente justificative.

Pe cale de consecință, în urma celor prezentate s-a modificat baza de impunere pentru anul 2008, organele fiscale, în mod corect și legal, procedând la stabilirea în sarcina petentului a diferenței suplimentare de impozit pe venit aferent anului 2008, în sumă de lei, în conformitate cu prevederile art. 109 alin. (2) și art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat, coroborat cu Ordinul nr. 149/2007, pentru acest capăt de cerere contestațiile urmând a fi respinse ca neîntemeiată.

În ceea ce privește susținerile petentului din contestațiile formulate împotriva Deciziilor de impunere nr./24.02.2010, nr./24.02.2010, nr. .../24.02.2010, nr. .../24.02.2010 și nr. .../24.02.2010, că „Un aspect asupra căruia doresc să atrag atenția este acela privind referirile din decizie prin care se specifică „Diferența de impozit pe venit anual stabilit în minus în sumă de lei se restituie în termen de cel mult 60 de zile”, motiv pentru care în opinia sa „sunt puse sub semnul întrebării și celelalte sume enunțate în decizie”, învedereăm că eroarea materială din cuprinsul deciziilor atacate referitoare la „Diferența de impozit pe venit anual stabilit în minus în sumă de lei se restituie în termen de cel mult 60 de zile” a fost îndreptată de organele de inspecție fiscală, la data de 28.05.2010, Activitatea de Inspecție Fiscală Arad cu scrisoarea nr./28.05.2010, înregistrată la D.G.F.P. a județului Arad sub nr./28.05.2010, comunicând organelor de soluționare a contestației că în conformitate cu prevederile art. 48 din OG nr. 92/2003 republicată, privind Codul de procedură fiscală coroborat cu pct. 47.2-47.4 din HG nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG nr. 92/2003, a îndreptat această eroare materială din cuprinsul deciziilor de impunere atacate, deciziile de impunere corectate fiind comunicate petentului în condițiile legii.

D. Referitor la capătul de cerere privind restabilirea situației anterioare

Invocarea de către petent a principiului conform căruia un act nul nu poate produce nici un efect, *nullum producit effectum*, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei, pentru argumentele prezentate detaliat la pct. A., B. și C. din prezenta decizie.

Referitor la majorările de întârziere în sumă totală de lei aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2004 – 2007, calculat în sarcina petentului prin Deciziile 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. ../24.02.2010, nr. ../24.02.2010, nr. ../24.02.2010 și nr. ../24.02.2010, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sarcina contestatorului reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul. Deoarece pentru debitul reprezentând impozit pe venit aferent anilor 2004 – 2007, în sumă totală de ... lei, contestația va fi respinsă, rezultă că și pentru capătul de cerere privind majorările de întârziere aferente impozitului pe venit în suma de lei reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *accessorium sequitur principalem*, contestația va fi respinsă.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu art. 106 din H.G. nr. 1.050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 53 (actual pct. 37) din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 43, art. 46, art. 85, art. 86, art. 87, art. 91, art. 98, art. 104, art. 106, art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicat, se

D E C I D E

1. Respingerea contestației formulate de X (CNP) titular al P.F. X cu domiciliul fiscal în Arad, str.cod poștal, jud. Arad, împotriva Raportului de inspecție fiscală nr. încheiat în data de 24.02.2010 de către organele de control ale Activității de Inspecție Fiscală Arad, ca inadmisibilă.

2. Respingerea contestațiilor formulate de X (CNP) titular al P.F. X cu domiciliul fiscal în Arad, str. cod poștal, jud. Arad, împotriva Deciziilor 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. ../24.02.2010, nr. ../24.02.2010, nr. ../24.02.2010, nr. ../24.02.2010 și nr. ../24.02.2010 emise de către Activitatea de Inspecție Fiscală Arad, pentru suma totală de ... lei reprezentând lei impozit pe venit și ... lei majorări de întârziere aferente, ca neîntemeiate.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Arad în termen de 6 luni de la data comunicării.

Director Executiv,

.....