

041408NT

Directia Generala a Finantelor Publice a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice , prin adresa nr. .../01.09.2008 inregistrata la directie sub nr. .../03.09.2008, asupra contestatiei formulate de **expertul tehnic Z.**

Contestatia a fost formulata impotriva Deciziei de impunere nr. .../23.07.2008 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere si impotriva dispozitiei privind masurile stabilite de organele fiscale nr. .../30.05.2008 emise de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice si are ca obiect suma de ... lei, reprezentand:

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – accesorii aferente impozitului pe venit.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 205 alin.(1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **expertul tehnic Z.**

I. Domnul Z, expert tehnic judiciar si extrajudiciar - specialitatea constructii civile si industriale atestat de Ministerul Justitiei conform legitimatiei/1995, **formuleaza contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala din data de 23.07.2008, a Deciziei de impunere nr./23.07.2008 si a Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../30.05.2008, completata la solicitarea directiei cu adresa inregistrata la A.F.P. sub nr. .../30.09.2008 si la D.G.F.P. sub nr. .../01.10.2008, nefiind de acord cu impozitul pe venit stabilit in plus pentru anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007 in suma de ... lei si nici cu obligatiile fiscale accesorii in suma de ... lei.**

Petentul motiveaza in principal contestatia pe incalcarea prevederilor legislatiei de catre organele de inspectie fiscala, respectiv:

- inspectia fiscala a fost efectuata pe o perioada de 5 ani, nu pe o perioada de 3 ani, desi nu se incadreaza in categoria contribuabililor mari si nici nu s-a constatat una dintre situatiile de la art. 98 alin. (3);
- potrivit art. 31 din O.G. nr. 2/2000 aprobata prin Legea nr. 156/2002 – Legea expertilor tehnici, obligatia de a calcula si de a varsa impozitul aferent sumelor platite cu titlu de onorariu de catre persoanele juridice pentru expertizele tehnice extrajudiciare ce li s-au efectuat in conditiile ordonantei, revin acestora, motiv pentru care nu a inregistrat in Registrul – jurnal onorariile incasate de la persoane juridice; organelor de inspectie fiscala le-au fost prezentate chitantele nr. de incasare a unor onorarii, insa acestea nu le-au mentionat in Raportul de inspectie fiscala;
- documentele justificative prezentate echipei de inspectie fiscala nu au fost luate in considerare desi, asa cum apreciaza contribuabilul, nu este obligatorie justificarea cheltuielilor deductibile cu facturi si chitante, ci cu documente care sa reflecte ca acestea sunt aferente

activitatii independente desfasurate. In acest sens, atat organelor de inspectie fiscala, cat si anexa la contestatie au fost prezentate tabele intocmite de contribuabil, cuprinzand sumele considerate cheltuieli deductibile in anii 2003 si 2004, reprezentand carti postale, zugravit apartament in regie proprie, benzina, rechizite.

Domnul Z mai arata ca nu este de acord cu cele dispuse prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../30.05.2008 emisa de A.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala, precum si ca in Raportul de inspectie fiscala s-a folosit legislatie abrogata in conditiile in care legea dispune numai pentru viitor.

II. Prin Decizia de impunere nr..../23.07.2008 privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, avand la baza Raportul de inspectie fiscala nr. .../23.07.2008, intocmite de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. pentru expertul tehnic Z, organele de inspectie fiscala au finalizat inspectia fiscala initiata in urma comunicarii Avizului de inspectie fiscala nr. .../24.04.2008 pentru urmatoarele obiective:

- verificarea ansamblului declaratiilor fiscale si/sau operatiunilor relevante pentru inspectia fiscala referitoare la impozitul pe venit pentru perioada 01.01.2003 – 31.12.2007;
- verificarea modului de organizare si conducere a evidentei fiscale si contabile.

In Decizia de impunere nr. .../23.07.2008 organele de inspectie fiscala au inregistrat diferentele stabilite in plus la impozitul pe venit pe anii 2003, 2004 si 2005 si majorarile de intarziere aferente, calculate pana la data de 23.07.2008, astfel:

- pentru anul 2003: ... lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere;
- pentru anul 2004: .. lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere;
- pentru anul 2005: ... lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere.

Pentru anii 2006 si 2007 nu s-au constatat diferente suplimentare la impozitul pe venit.

Diferentele la impozitul pe venit au fost calculate in urma constatarii existentei unor venituri nedeclarete si a unor cheltuieli incadrate de organele de inspectie in categoria cheltuielilor nedeductibile deoarece au fost efectuate pentru uzul personal sau al familiei contribuabilului, ori pentru care au fost prezentate documente care nu indeplineau calitatea de document justificativ.

Diferenta de impozit pe venit de ... lei pentru anul 2003 este aferenta diferentei de venit net anual in suma de ... lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala astfel:

- ... lei reprezentand venituri incasate si nedeclarete reprezentand onorarii expertize tehnice (c/v facturii nr. .../01.04.2003 si facturii nr. .../2003);

- ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, fiind efectuate pentru uzul personal sau al familiei sale (c/v facturii .../26.05.2003 – cumparator persoana fizica, lipsa CIF – ... lei, c/v facturii .../24.07.2003 – lipsa denumire produse achizitionate, lipsa date cantitative aferente operatiunii economice efectuate, lipsa deviz lucrari – ... lei) avand in vedere si faptul ca expertul tehnic Z nu are cladiri in patrimoniul afacerii;

- ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, fiind inscise in Registrul-jurnal de incasari si plati 2003 si declarate de contribuabil fara a prezenta la inspectia fiscala documente justificative: ... lei – rechizite, ... lei - benzina, ... lei - multiplicari xerox, ... lei - zugravit apartament.

In urma emiterii Dispozitiei privind masurile stabilite de organul de inspectie fiscala, contribuabilul a prezentat ca justificare a cheltuielilor in suma de ... lei o « antecalculatie intocmita personal fara a prezenta documente justificative conform normelor legale in vigoare ».

Prin faptul de a nu inregistra veniturile incasate contribuabilul nu a respectat prevederile art. 16 alin. (3) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, cu modificarile si completarile ulterioare, iar prin inregistrarea cheltuielilor aferente unor bunuri folosite in interes personal si fara a avea la baza documente justificative conform legii au fost incalcate prevederile art. 10 alin. (1) lit.a) si b) din O.G. nr. 7/2001 si pct. 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla.

Pentru diferenta in suma de ... lei s-au calculat **accesorii in suma de ... lei** conform prevederilor art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Diferenta de impozit pe venit de ... lei pentru anul 2004 este aferenta diferentei de venit net anual in suma de ... lei stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala astfel:

- ... lei reprezentand venituri incasate si nedeclarete reprezentand onorarii expertize tehnice (c/v facturii nr. .../08.12.2004, .../08.12.2004, .../08.12.2004, .../08.12.2004, .../08.12.2004, .../08.12.2004, chit. .../31.03.2004, chit./19.07.2008);
- ... lei reprezentand cheltuieli nedeductibile, fiind inscise in Registrul-jurnal de incasari si plati 2004 si declarate de contribuabil fara a prezenta la inspectia fiscala documente justificative: ... lei – rechizite,... lei - benzina, ... lei - multiplicari xerox.

In urma emiterii Dispozitiei privind masurile stabilite de organul de inspectie fiscala, contribuabilul a prezentat ca justificare a cheltuielilor in suma de ... lei o « antecalculatie intocmita personal fara a prezenta documente justificative conform normelor legale in vigoare ».

Prin faptul de a nu inregistra veniturile incasate contribuabilul nu a respectat prevederile art. 49 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar prin inregistrarea cheltuielilor fara a avea la baza documente justificative conform legii au fost incalcate prevederile art. 49 alin. (4) lit.a) din aceeași lege si pct. 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla.

Pentru diferenta in suma de ... lei s-au calculat **accesorii in suma de ... lei** conform prevederilor art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Diferenta de impozit pe venit de ... lei aferenta anului 2005 provine din faptul ca expertul tehnic Z nu a declarat incasari in suma de ... lei reprezentand onorarii expertize tehnice (c/v factura .../26.01.2005), contribuabilul recunoscand incasarea facturii prin declaratia data in fata organelor de inspectie fiscala in data de 17.06.2008.

Pentru diferenta in suma de ... lei s-au calculat **accesorii in suma de ... lei** conform prevederilor art. 119 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Prin acest fapt, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, in sensul ca nu a cuprins in venitul brut sumele incasate din desfasurarea activitatii.

In Raportul de inspectie fiscala nr. .../23.07.2008 intocmit de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. se specifica faptul ca perioada supusa inspectiei fiscale pentru impozitul pe veniturile din activitati independente este de la 01.01.2003 la 31.12.2007 conform art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, iar la Capitolul V. « Alte constatari » se mentioneaza ca la data incheierii acestuia contribuabilul nu figureaza cu obligatii de plata scadente precum si faptul ca pe perioada verificata contribuabilul a depus in termenul prevazut de lege declaratiile speciale privind veniturile realizate.

Referitor la verificarea formularelor cu regim special, organele de inspectie fiscala enumera care au fost documentele verificate si care este numarul ultimului document emis in perioada verificata.

III. Luand in considerare cele prezentate de contestatoare, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

1. Direcția Generala a Finanțelor Publice este investita sa se pronunțe asupra exceptiei ridicate de contribuabil in ceea ce priveste legalitatea masurii extinderii perioadei supuse inspectiei fiscale de la 3 ani la 5 ani cu consecința calculării în sarcina expertului tehnic Z a diferentelor de impozit pe venit pe anii 2003 si 2004 si a majorarilor de intarziere aferente in suma totala de lei.

În fapt,

Cu **Avizul de inspectie fiscala nr. .../24.04.2008**, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. a comunicat contribuabilului Z ca va face obiectul inspectiei fiscale avand ca obiectiv, printre altele, **verificarea impozitului pe venit pe perioada 01.01.2003 – 31.12.2007.**

Prin Raportul de inspectie fiscala nr. .../23.07.2008, care a stat la baza intocmirii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. .../23.07.2008 de catre Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. , s-a verificat impozitul pe veniturile din activitati independente de la 01.01.2003 la 31.12.2007, conform art. 98 alin.

(3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, in ceea ce priveste legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarea prevederilor legislatiei fiscale si contabile, verificarea sau stabilirea, dupa caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferentelor obligatiilor de plata si a accesoriilor aferente acestora.

Potrivit celor înscrise în actul de control, in perioada verificata contribuabilul a completat si a depus in termenul prevazut de lege declaratiile speciale privind veniturile realizate, iar potrivit evidentei fiscale, acesta nu figureaza cu obligatii de plata scadente.

In perioada verificata, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala emisa de A.F.P. – Activitatea de inspectie fiscala sub nr. .../23.07.2008, s-au stabilit diferente la impozitul pe venit si accesorii aferente acestuia, astfel:

- pentru anul 2003: ... lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere;
- pentru anul 2004: ... lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere;
- pentru anul 2005: ... lei impozit pe venit si ... lei majorari de intarziere.

Pentru anii 2006 si 2007 nu s-au constatat diferente suplimentare la impozitul pe venit.

Expertul tehnic Z contesta verificarea impozitului pe venit pe perioada 01.01.2003 – 31.12.2007, aratand ca este o masura abuziva deoarece verificarea la categoria de contribuabili in care se incadreaza se efectueaza asupra creantelor fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii obligatiilor fiscale, si nu pentru creantele nascute in ultimii 5 ani, perioada la care se extinde verificarea in cazurile prevazute la art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, si care nu au fost identificate in situatia sa.

La solicitarea directiei formulata Administratiei Finantelor Publice cu adresa nr. .../25.09.2008, prin care se arata ca este necesar a se preciza in care dintre situatiile enumerate la art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicata, s-a incadrat expertul tehnic Z pentru stabilirea, in avizul de inspectie fiscala, la 5 ani a perioadei ce urmeaza a fi verificata, A.F.P. a raspuns cu adresa nr. .../29.09.2008, inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .../29.09.2008, comunicand ca la stabilirea perioadei verificate s-au avut in vedere prevederile art. 98 alin. (3) lit. a) din O.G. nr. 92/2003, republicata, pentru perioada 2003 – 2004 stabilindu-se diferente in timpul inspectiei fiscale. Cu adresa nr. .../23.10.2008, inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .../23.10.2008, Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P. a completat adresa transmisa anterior, anexand Referatul nr. .../24.04.2008 prin care s-a aprobat efectuarea inspectiei fiscale pe o perioada de 5 ani. Prin acest referat organele de inspectie fiscala au aratat ca domnul Z se prezenta la sediul A.F.P. cu evidenta contabila si cu documentele justificative detinute solicitand informatii privind stabilirea cheltuielilor deductibile, ocazie cu care acesta a fost attentionat ca pentru fiecare cheltuiala inregistrata trebuie sa detina documente justificative care sa respecte prevederile O.M.F.P. nr. 58/2003. Cu toate acestea, declaratiile de venit global si declaratiile speciale

le completa la rubrica de cheltuieli deductibile cu sume mult mai mari decat cele pentru care detinea documente justificative legal intocmite, motiv pentru care s-a aprobat efectuarea inspectiei fiscale pe o perioada de 5 ani.

În drept,

Referitor la perioada supusa inspectiei fiscale, art. 98 din O.G. nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscala, republicata, precizeaza:

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

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

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia 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 a 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.”

Referitor la momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, art.91 din același act normativ stipuleaza:

“(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 (...)”

În ceea ce privește procedura de soluționare a contestației, la art. 213 din același act normativ se prevede ca:

„(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”

Având în vedere cele prezentate în fapt și în drept reținem ca **perioada supusă inspectiei fiscale se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale** dacă un contribuabil se încadrează în cel puțin una din situațiile prezentate art. 98 alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.

Din analiza celor înscrise în Referatul nr...../24.04.2008 rezulta că au existat indicii privind diminuarea impozitului pe venit în interiorul termenului de prescripție, situație prevăzută la art. 98 alin.(3) lit. a) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, și confirmată prin stabilirea diferentelor de impozit pe venit pentru anii 2003 și 2004, astfel că extinderea perioadei supuse inspectiei fiscale de la 3 ani la 5 ani este legală.

Avand in vedere cele expuse mai sus rezulta ca exceptia invocata de petent nu este intemeiata, urmand a se proceda la analiza pe fond a cauzei pentru suma de ... lei reprezentand impozit pe venit pentru anii 2003 si 2004 si acesorile aferente.

2. Prin cauza supusa solutionarii Directia Generala a Finantelor Publice este investita sa se pronunte daca este legala masura Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice de a stabili in sarcina expertului tehnic Z, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .../23.07.2008, a impozitului pe venit pentru anii 2003, 2004 si 2005 in suma de ... lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de ... lei.

In fapt,

Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P. in urma controlului fiscal efectuat la expertul tehnic Z, expert tehnic judiciar si extrajudiciar, a emis *Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .../23.07.2008* pentru anii 2003, 2004 si 2005, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. .../23.07.2008.

Referitor la anul **2003**, organele de inspectie au constatat ca fata de venitul net inscris de contribuabil in Declaratia speciala privind veniturile realizate in anul 2003 exista o diferenta de ... lei care provine din:

- neinregistrarea de catre contribuabil a venitului net in suma de ... lei ca urmare a nedeclararii in totalitate a veniturilor incasate din efectuarea de expertize tehnice conform facturilor nr. .../01.04.2003 – 200 lei si .../2003 – 3.214 lei;
- neinregistrarea venitului net in suma de ... lei prin majorarea cheltuielilor declarate cu cheltuieli efectuate pentru uzul personal sau al familiei sale, respectiv achizitionare centrala termica si materiale, pentru care contribuabilul a prezentat documente care nu ineplinesc calitatea de document justificativ: factura nr. .../26.05.2003 - 1.990 lei si factura nr. .../24.07.2003;
- neinregistrarea venitului net in suma de ... lei prin majorarea cheltuielilor declarate cu cheltuieli pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform prevederilor legale in vigoare: rechizite – ... lei, benzina – ... lei, multiplicari xerox – ... lei, zugravit apartament – ... lei.

Referitor la anul **2004**, organele de inspectie au constatat ca fata de venitul net inscris de contribuabil in Declaratia speciala privind veniturile realizate in anul 2004 exista o diferenta de ... lei care provine din:

- neinregistrarea de catre contribuabil a venitului net in suma de ... lei ca urmare a nedeclararii in totalitate a veniturilor incasate din efectuarea de expertize tehnice conform facturilor nr. .../08.12.2004 – 100 lei, .../08.12.2004 – 50 lei, .../08.12.2004 – 100 lei, .../08.12.2004 – 250 lei,

- .../08.12.2004 – 320 lei, .../08.12.2004 – 320 lei, chit. nr. .../31.03.2004 – 100 lei, chit. nr..../19.07.2004 – 2.667 lei);
- neinregistrarea venitului net in suma de ... lei prin majorarea cheltuielilor declarate cu cheltuieli pentru care nu au fost prezentate documente justificative conform prevederilor legale in vigoare: rechizite – ... lei, benzina – ... lei, multiplicari xerox – ... lei.

Referitor la anul **2005**, organele de inspectie fiscala au constatat ca fata de venitul net inregistrat de contribuabil in Declaratia speciala privind veniturile realizate pe anul 2005, exista o diferenta de ... lei care provine din nedeclararea in totalitate a veniturilor incasate de contribuabil, venituri reprezentand onorariu expertiza tehnica inregistrat in factura nr. .../26.01.2005, pentru care contribuabilul a recunoscut incasarea prin declaratia data la data de 17.06.2008 in prezenta organelor de inspectie fiscala.

Ca urmare a diferentelor stabilite, venitul brut declarat de contribuabil a fost reintregit cu aceste sume, situatia prezentandu-se astfel:

-lei-

Explicatii	2003	2004	2005
Venit brut declarat de contribuabil			
Venit brut stabilit de inspectia fiscala			
Diferente venit brut			
Cheltuieli declarate de contribuabil			
Cheltuieli stabilite de inspectia fiscala			
Diferente cheltuieli			
Venit net declarat de contribuabil			
Venit net stabilit de inspectia fiscala			
Diferente venit net din activitati independente			
Venit net din salarii			
Deduceri personale cuvenite			
Venit anual global impozabil-decizie			
Venit anual global impozabil-control			
Impozit conform deciziei anuale			
Impozit stabilit de inspectia fiscala			
Plati anticipate			
Diferenta de impozit anual de regularizat – decizie anuala 2005			
Diferenta de impozit anual de regularizat – inspectie fiscala			
Diferenta impozit stabilit suplimentar			

Contribuabilul nu este de acord cu stabilirea acestor diferente aratand, referitor la veniturile neinregistrate, ca onorariile privind expertizele extrajudiciare avand ca beneficiari persoane juridice, acesta fiind si cazul de fata, nu se inscriu ca venituri in Registrul – jurnal, iar impozitul se plateste de catre persoanele juridice carora le-au fost prestate serviciile, in conformitate cu art. 31 din O.G. nr. 2/2000 aprobată prin Legea nr. 156/2002 si referitor la cheltuielile pentru care nu s-a acceptat deducerea, ca sunt aferente desfasurarii activitatii impozabile.

Conform datelor existente in evidenta fiscala a A.F.P. , Platile anticipate pe anii 2003 si 2004, inregistrate la randul 18 in Deciziile de impunere anuala emise de organul fiscal teritorial pentru expertul tehnic Z, provin din sume retinute prin fisa fiscala 1 la locul de munca de baza si din sumele retinute de Tribunalul Judetean , de Societatea expertilor tehnici .

Cu adresa nr. .../10.10.2008, D.G.F.P. a solicitat informatii Administratiei Finantelor Publice in legatura cu platile anticipate in suma de ... lei inscrise la randul 14 din Decizia de impunere anuala pentru veniturile realizate pe anul 2005 nr.../06.09.2006 emisa pentru domnul Z. Cu adresa nr. .../16.10.2008, inregistrata la D.G.F.P. sub nr. .../17.10.2008, A.F.P. a comunicat faptul ca suma de ... lei reprezentand plati anticipate pe anul 2005 a fost transmisa centralizat de catre platitorul de venit, respectiv Tribunalul , prin Declaratia informativa 205 pe anul fiscal 2005.

In drept,

Referitor la stabilirea venitului net din activitati independente

Pentru anul 2003, art. 4 alin. (1) lit a) din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit precizeaza :

„(1) Categoriile de venituri care se supun impozitului pe venit sunt:

a) venituri din activități independente; [...]”

Art 10 din același act normativ stipuleaza ca:

„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;”

Art. 16 precizeaza ca:

„(1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate [...] ”,

iar art 21, ca:

„(1) Beneficiarii de venit datorează în cursul anului un impozit reținut la sursă, reprezentând plăți anticipate, stabilit în situațiile și în cuantumurile următoare: [...]

d) *10% din venitul brut încasat, în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară.*

(2) Plătitorii veniturilor prevăzute la alin. (1) au obligația să calculeze, să rețină și să vireze impozitul la bugetul de stat până la data de 10 inclusiv a lunii următoare celei în care se face plata venitului.”

Referitor la documentele justificative, O.M.F.P. nr. 58/2003 stabilește ca:

„B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001, aprobate prin H.G. nr. 54/2003 stipulează, referitor la prevederile art. 10 din ordonanța, ca:

„În vederea evaluării cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, [...] cheltuielile deductibile se determină proporțional cu: [...]

- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;”

Pentru anul 2004, art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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;[...]

(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;[...]"

Punctul 53 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal arata ca:

„Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente 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.”

Pentru anul 2005, art. 46 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările începând cu 01.01.2005, precizează :

„(1) **Veniturile din activități independente cuprind** veniturile comerciale, **veniturile din profesii libere** și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

[...]

(3) *Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.”*

Cota de impozitare a acestor venituri, așa cum este stipulat la art. 43 din același act normativ, **este de 16%**.

Pentru stabilirea venitului net anual din activități independente, la art.48 din Legea nr. 571/2003 sunt cuprinse reguli generale, astfel:

„(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;[...].”

OMFP nr.1040/2004 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 următoarele:

- Lit.E - Norme privind înregistrarea veniturilor
- pct. 33 „Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

a) venituri din activități care constituie fapte de comerț;

b) venituri din profesii libere;

c) alte venituri.”

- pct. 38 „**Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.**

[...]

În relațiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate atât pe bază de chitanță, bon fiscal etc., cât și prin bancă, să întocmească factură.

În relațiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligați, pentru sumele încasate prin bancă, să întocmească factură.”

- Lit. G - Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;

- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații. [...]

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignație, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și **în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual.”**

În legătura cu reținerea la sursa a impozitului pe venit, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează la art.52:

„ (1) Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:[...]

e) venituri din activitatea de expertiză contabilă și tehnică, judiciară și extrajudiciară; [...]

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut; [...]

(3) *Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, [...]*, iar H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal arata la pct. 81 ca:

„Impozitul anticipat se calculează și se reține în momentul efectuării plății sumelor către beneficiarul venitului.”

Obligatiile declarative ale contribuabililor in ceea ce priveste impozitul pe venit sunt cuprinse la art. 83 din Legea nr. 571/2003, iar precizarile referitoare la stabilirea si plata impozitului pe venitul net impozabil, la art. 84, astfel:

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

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

O.G. nr. 2/2000 privind organizarea activității de expertiză tehnică judiciară și extrajudiciară, aprobată prin Legea nr. 156/2002, precizează la art. 31 următoarele:

„(1) Relațiile expertului tehnic cu solicitantul expertizei tehnice extrajudiciare se stabilesc prin contract scris de prestări de servicii, semnat de ambele părți.

(2) Obligația de a calcula și de a vărsa impozitul aferent sumelor plătite cu titlu de onorariu de către persoanele juridice pentru expertizele tehnice extrajudiciare ce li s-au efectuat în condițiile prezentei ordonanțe revine acestora.”

Referitor la scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal, art. 1 alin. (3) din Legea nr. 571/2003,

„(3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

- la art.79 alin.(1)

„Obligația de a conduce evidența fiscală

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

- la art.82 alin.(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.”

Referitor la calculul majorarilor de intarziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prevede urmatoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere.”

- la art.120 alin.(1)

“Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Fata de motivele de fapt si de drept expuse mai sus retinem urmatoarele:

Potrivit dispozitiilor legale citate anterior, in materie fiscala prevederile Codului fiscal prevaleaza oricaror altor reglementari. In cazul de față, art. 31 alin. (2) din O.G. nr. 2/2000 cuprinde aceleasi prevederi ca si cele incluse in Codul fiscal, respectiv ca in cazul veniturilor obtinute din activitatea de expertiza tehnica judiciara si extrajudiciara impozitul se calculeaza, se retine si se vireaza la bugetul de stat de catre platitorul de venit.

Expertul tehnic Z nu a inregistrat in Registrul – jurnal de incasari si plati venituri in suma de lei in anul 2003, ... lei in anul 2004 si ... lei in anul 2005 reprezentand onorarii pentru o expertize tehnice avand beneficiari persoane fizice sau juridice si nu le-a inclus in venitul brut declarat la organul fiscal pentru anii fiscali 2003, 2004 si 2005.

Legislatia fiscala invocata mai sus specifica faptul ca in venitul brut se includ toate veniturile incasate intr-un an calendaristic, sumele care nu sunt considerate venit brut si care nu se inscriu in Registrul - jurnal de incasari si plati fiind enumerate limitativ. Onorariile cuvenite expertui tehnic Z pentru efectuarea expertizelor extrajudiciare la persoane fizice si juridice, pentru care a emis facturile pe care nu le-a inregistrat ca venituri, au fost incasate conform celor precizate de contribuabil in declaratia data la data de 17.06.2008 organelor de inspectie fiscala, deci trebuiau incluse in venitul brut pe anii fiscali in care au fost realizate, neregasindu-se in categoria incasarilor care nu se includ in venitul brut. Ca urmare, organele de inspectie fiscala au procedat in mod legal la majorarea venitulului brut declarat de contribuabil cu aceste sume, majorandu-se in acelasi timp si venitul net impozabil cu aceste sume. Impozitul aferent acestor diferente a fost calculat ca diferenta intre impozitul aferent venitulului net stabilit la control si impozitul aferent venitulului net declarat de contribuabil, din care s-au dedus platile anticipate pentru fiecare an fiscal.

In ceea ce priveste cheltuielile deductibile, retinem ca, potrivit legislatiei citate mai sus cheltuielile trebuie justificate prin documente. Normele generale privind documentele justificative reglementeaza elementele principale ce trebuie continute pentru ca un document sa dobandeasca calitatea de document justificativ pentru inregistrarea in evidenta contabila in partida simpla, respectiv:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

Tabelele centralizatoare privind rechizite, benzina, multiplicari xerox si zugravit apartament, pe baza carora contribuabilul a inregistrat cheltuieli in anii 2003 si 2004 nu pot fi avute in vedere in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nu constituie documente justificative in sensul prevazut de punctele 14 si 15 din O.M.F.P. nr. 58/2003 si O.M.F.P. nr. 1040/2004. In ceea ce priveste cheltuielile cu centrala termica si cu montajul acesteia, retinem ca expertul tehnic Z nu are in patrimoniul afacerii cladiri si nici nu a prezentat documente din care sa rezulte care este proportia in care locuinta personala este utilizata in scopul desfasurarii afacerii si nici documente din care sa rezulte locul in care a fost montata centrala termica.

Motivatia petentului privind efectuarea platii impozitului de catre beneficiar nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece:

- expertul tehnic Z nu a depus documente prin care sa dovedeasca faptul ca onorariile au fost impozitate prin retinere la sursa, asa cum prevede art.52 din Codul fiscal;
- contribuabilul a fost de acord cu sumele inscrise de organul fiscal teritorial in Deciziile de impunere anuala pe anii 2003, 2004 si 2005 ca plati anticipate efectuate pentru acesti ani;
- platile anticipate efectuate de platitorii de venit in numele prestatorului de servicii se deduc din impozitul pe venit datorat pe anul respectiv, cu ocazia stabilirii impozitului anual de plata contribuabilul datorand numai diferenta de impozit intre impozitul anual datorat si obligatiile stabilite privind platile anticipate.

In concluzie, **diferenta de impozit pe venit pe anii 2003, 2004 si 2005 in suma totala de ... lei a fost legal stabilita de organele de inspectie fiscala** deoarece veniturile in suma de ... lei obtinute din efectuarea unor expertize extrajudiciare nu au fost declarate la organul fiscal si nici impozitate prin retinerea la sursa a impozitului sub forma de plati anticipate, iar cheltuielile in suma de ... lei nu au fost efectuate in interesul afacerii ori nu au avut la baza documente justificative potrivit legii, **urmand a se respinge contestatia expertului tehnic Z ca neintemeiata.**

Referitor la accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe venit pe anii 2003, 2004 si 2005 stabilit suplimentar in suma de ... lei, precizam ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatoarei a fost retinut intreg debitul reprezentand diferenta de impozit pe venit pe anii 2003, 2004 si 2005, aceasta datoreaza si accesoriile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", urmand a se respinge contestatia petentei ca neintemeiata si pentru acest capăt de cerere.**

Motivatia petentului precum ca in Raportul de inspectie fiscala s-a utilizat legislatie abrogata, mentionand *O.M.F.P. nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 507/2002 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice de către persoane fizice, O.M.F.P. nr. 1849/2003 privind personalizarea formularelor tipizate cu regim special, comune pe economie, O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, H.G. nr. 784/2005 privind stabilirea nivelului dobânzii datorate pentru neachitarea la termen a obligațiilor fiscale*, nu a putut fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat prevederile acestor acte normative au fost invocate legal de organele de inspectie fiscala pentru perioadele verificate in care aceasta legislatie era aplicabila, respectiv intre data intrarii in vigoare si data abrogarii. In ceea ce priveste sustinerea petentului precum ca pentru calculul accesoriilor s-a utilizat legislatie care nu exista, referindu-se la *Legea nr. 566/2005*, nici aceasta nu a fost retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece organul de solutionare a contestatiei a constatat existenta unei erori materiale privind inscrierea temeiului legal invocat pentru calculul accesoriilor, organele de inspectie fiscala facand de fapt referire la *Decretul nr. 566/2005 pentru promulgarea Legii nr. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală*.

3. Referitor la contestatia formulata impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../30.05.2008, cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala a Finantelor Publice are competenta materiala de a solutiona acest capat de cerere.

In fapt,

Prin contestatie expertul tehnic Z a formulat contestatie impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../30.05.2008 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice .

In drept,

Potrivit art.209 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, organele fiscale specializate in solutionarea contestatiilor au competenta de a solutiona **„Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a deciziilor pentru regularizarea situației, emise în conformitate cu legislația în materie vamală”**.

Art.209 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare prevede:

„Contestațiile formulate impotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Punctul 5.2 din OMFP nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizeaza:

„Alte acte administrative fiscale pot fi: dispoziția de măsuri, decizia privind stabilirea răspunderii reglementată de art.28 din Codul de procedură fiscală, republicat, notele de compensare, înștiințări de plată, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului etc.”

Avand in vedere aceste prevederi legale, Directia Generala a Finantelor Publice nu are competenta materiala de solutionare a acestui capat de cerere, competenta revenind organelor fiscale emitente, respectiv Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice .

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210, art.216 alin. (1) si art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE:

1. Respingerea contestației formulate de expertul tehnic **Z** pentru suma de ... lei reprezentand:

- ... lei – diferenta de impozit pe venit;
- ... lei – majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe venit,

sume stabilite prin Decizia de impunere nr. .../23.07.2008 si Raportul de inspectie fiscala nr. .../23.07.2008

2. Constatarea necompetentei materiale de solutionare a Directiei Generale a Finantelor Publice pentru contestatia formulata de expertul tehnic **Z** impotriva **Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. .../30.05.2008** intocmita de Activitatea de Inspectie Fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice , aceasta revenind organului fiscal emitent.

Decizia este definitiva în sistemul cailor administrative de atac.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.