



DECIZIA NR. din 07.11.2006

privind modul de soluționare a contestației formulate de PF X, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea sub nr. ... din 20.09.2006, completată cu adresa din 27.10.2006 .

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice Rm.Vâlcea, cu adresa din 27.09.2006, asupra contestației formulate de PF X, județul Vâlcea înregistrată la DGFP Vâlcea sub nr.... din **20.09.2006, completată cu adresa 27.10.2006.**

Obiectul contestației îl reprezintă :

- modul de stabilire a bazei impozabile aferente anului 2003 prin Decizia de impunere din 21.08.2006 și suma de ... lei RON reprezentând diferențe de impozit în plus stabilite prin Decizia de impunere anuală pe anul 2003 din 07.09.2006 ;

- măsura de majorare a bazei impozabile cu consecința stabilirii unei baze impozabile suplimentare în sumă de ... lei RON aferentă anului 2004 prin Decizia de impunere din 21.08.2006 și suma de ... lei RON obligații în contul impozitului pe venit datorat pe anul 2004, stabilite prin Decizia de impunere anuală pe anul 2004 din 07.09.2006, ce reprezintă titlu de creanță;

- modul de stabilire a diferențelor de impozit în minus (de restituit) prin Decizia de impunere privind veniturile realizate de persoanele fizice cu domiciliul în România în anul 2005, din 07.09.2006.

Actele administrative susmenționate au fost comunicate petentei la data de **28.08.2006 și 08.09.2006**, conform semnăturii de primire de pe actele administrative contestate existente în copie la dosarul contestației.

Petenta a respectat termenul legal de 30 zile prevăzut de art.177 alin.1 din Codul de procedură fiscală aprobat de OG nr. 92/2003 republicată la data de 26.09.2005 .

Contestația este semnată de doamna ... în calitate de reprezentant legal al PF X.

În ceea ce privește condiția prevăzută la art.176 alin.(1) lit.b din Codul de Procedură Fiscală rep., privind obiectul contestației, organele de soluționare constată îndeplinirea celor stipulate la art.175 alin.(3), alin.(4) și alin.(6) din același act normativ, respectiv :

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

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

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.175 alin.(1),alin. (3), alin.(4) și alin.(6), art. 177 alin.1 și art.179, alin.1 lit.a din Codul de procedură fiscală aprobat de OG 92/2003 republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este competentă să soluționeze contestația formulată de PF X înregistrată sub nr. ... **din 20.09.2006 pentru suma de ... lei RON .**

Procedura legală fiind îndeplinită s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se constată următoarele:

A. PF X susține că nu este de acord cu obligațiile fiscale suplimentare stabilite de

net al anului 2004 în sumă de lei RON și pierderea din 2003 în sumă de ... lei RON rezultate datorită neacordării în mod greșit a deductibilității unor cheltuieli astfel :

-cheltuieli cu salariul soțului său, angajat cu contract de muncă, arătându-se că nu este posibil ca cheltuiala cu contribuțiile sociale în sumă de ... lei să fie deductibilă iar cheltuiala cu salariul net în sumă de ... lei să fie nedeductibilă ;

- taxa de racordare la rețeaua de energie electrică înscrisă în fct. din 2003 și chitanța din 2003 emise de SC A SA în sumă de ... lei RON

- cheltuielile cu taxa de pășunat pe anul 2003 în baza contractului de arendă încheiat și achitat cu numerar d-lui și pentru anul 2004 cu SC B.

- onorariu avocat în sumă de ... lei RON achitat cu chitanță în baza contract reprezentare în proces;

-cheltuielile efectuate cu achiziția de animale, transportul, medicamentele necesare efectuate în noiembrie și decembrie 2002, care deși evidențiate în Registrul de încasări și plăți la închiderea anului 2002, nu au fost luate în considerare de AFP Băbeni pe motiv că nu au corespondență în venituri, dispunându-se înregistrarea lor în 2003. Organele de control ale AFP Vâlcea nu au admis însă decât cheltuiala cu furajele, celelalte cheltuieli în sumă de lei RON rămânând în aer.

Petenta menționează că nu este de acord cu estimarea făcută de organele de control, susținând că în acest caz o estimare o putea face numai un specialist în domeniul agricol care știe cât este perioada de lactație și care este cantitatea de lapte pe cap de bovină, precum și cantitatea de lapte necesară obținerii brânzei .

Mai mult decât atât, petenta susține că așa cum apare consemnat în RIF s-au repus veniturile din 2003 în anul 2004 dintr-o livrare (vânzare) către SC Y SRL, care nu a existat, în sumă de ... lei RON, în schimb cheltuielile lui 2002 nu s-au putut repune cu documente legale în 2003 .

Totodată petenta susține că referitor la efectivul de animale înstrăinat pentru care s-a obținut lei RON, aceasta reprezintă o cedare prin transfer și nu o vânzare în pierdere așa cum eronat susține organul de control, impozitând la valoarea inițială de achiziție a acestora.

Petenta susține că organele fiscale la emiterea Deciziei de impunere din 07.09.2006 pentru anul 2004 nu au ținut cont de pierderea realizată în anul 2003, recunoscută de organele de control, în sumă de lei RON.

B. Din deciziile de impunere contestate și raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 17.08.2006, anexă la acestea, rezultă următoarele :

PF X a desfășurat activitate în domeniul creșterii animalelor, activitatea fermelor pentru obținerea laptelui, activități secundare de fabricare și comercializare a produselor din lapte, comerț cu amănuntul cu produse alimentare, etc., în două puncte de lucru situate în localitatea Băbeni. Perioada verificată este 01.01.2003 - 31.12.2005.

În anul 2003, PF X a declarat venituri în sumă totală de ... lei RON și cheltuieli totale în sumă de ... lei RON, urmare verificării efectuate constatându-se la cele două puncte de lucru următoarele:

- Pentru magazin , venituri evidențiate în sumă totală de ... lei RON cheltuieli totale evidențiate de ... lei RON și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de ... lei RON (... chelt. cablu, ... lei RON onorariu avocat pentru care nu a fost prezentat documentul de plată, .. lei RON cheltuieli sponsorizare pentru care nu s-a prezentat contract sponsorizare și ... lei RON cheltuiala cu benzina pentru care nu s-a prezentat contract de comodat).Urmare celor constatate și a descărcării de gestiune (anexa1) situația veniturilor și cheltuielilor a fost următoarea:venituri totale constatate ... lei RON, cheltuieli deductibile constatate ... lei RON , pierdere ... lei RON.

- Pentru ferma, organele de control precizează că în anul 2002 contribuabilul a achiziționat în luna decembrie 2002, un număr de 10 juninci gestante în valoare de ... lei RON și cu borderou de achiziții 5 capete de vite în valoare de.... lei RON.

Contrar dispozițiilor art. 16 alin.4 din OG 7/2001 și pct.2 din NM de aplicare, în Registrul de încasări și plăți al anului 2003, au fost înregistrate cheltuieli ale anului 2002 în sumă de ... lei RON (constând în principal din cheltuieli de achiziționare animale ... lei RON furajie ... lei RON

consultații animal) din care potrivit disp. pct.2 al art. 16 din NM de aplicare a OG 7 /2001 organele de control au admis la deducere numai suma de ... lei RON

Prin scăderea sumelor susmenționate situația veniturilor și cheltuielilor constatate de organele de inspecție fiscală a fost următoarea:

Venituri evidențiate de ... lei RON (livrări de produse animale în valoare de ... lei RON către SC Z SRL Constanța și vânzarea a două vaci în valoare de ... lei RON pe bază de borderou de achiziție către SC Y SRL), cheltuieli totale evidențiate de ... lei RON și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de ... lei RON (... bloc ceramic achiziționat pe alt nume conf. art.16 alin.4 din OG 7/2001 și pct.2 din NM de aplicare, ... lei RON dobândă CAR conf. art.16 alin.4 din OG 7/2001 și pct.2 din NM de aplicare coroborat cu pct.II lit. G/pct.47 alin.4 din OMF nr.58/2002 pentru aprobarea NM privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conf. cu preved. OG 7/2001, ... lei RON carburant pentru autoturism pentru care nu s-a prezentat contract de comodat, ... lei RON piese schimb, conf. pct.II lit. G/pct.47 alin.4 din OMF nr.58/2002, 2.283 lei RON salariu Papoiu Ilie, conf. art.16 alin.4 din OG 7/2001 și pct.2 din NM de aplicare, ... lei RON cheltuieli de protocol conf. art.16 alin.4 lit.b din OG 7/2001 și pct.2 din NM de aplicare).

Totodată organele de inspecție fiscală au majorat cheltuielile înregistrate la furaje pe anul 2003 de contribuabil cu suma de ... lei RON (... lei RON furaje consumate - ... furaje înregistrate) pentru care au fost prezentate bonuri de consum.

În temeiul art.66 din OG 92/2003 s-a procedat la estimarea veniturilor brute obținute din activitatea de comercializare lapte rezultând cantitatea de ... litri de lapte X 10.000 lei/l = ... lei (... lei RON).

Ținând cont de toate aceste influențe s-a stabilit o Pierdere pentru acest punct de lucru de ... lei RON (.. lei RON - ... lei RON) și cumulând pe cele două activități o Pierdere în sumă de ... lei RON de care s-a ținut cont la emitere deciziei de impunere anuală pe anul 2003 din 07.09.2006, stabilindu-se o diferență de impozit în plus de lei RON.

În anul 2004, PF X a declarat venituri în sumă totală de ... lei RON și cheltuieli totale în sumă de ... lei RON, urmare verificării efectuate constatându-se următoarele, la cele două puncte de lucru :

- Pentru magazin, venituri evidențiate în sumă totală de ... lei RON, cheltuieli totale evidențiate în sumă de ... lei RON și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de ... lei RON reprezentând cheltuieli sponsorizare conform prevederilor art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 și pct.53 din NM de aplicare coroborate cu cele ale Legii 32/1994. Efectuându-se descărcarea de gestiune pentru anul 2004 (anexa 2) situația cheltuielilor constatate ca deductibile a fost de ... lei RON.

- Pentru ferma, venituri evidențiate în sumă totală de ... lei RON, cheltuieli evidențiate în sumă de ... lei RON și deducerea eronată pe cheltuieli a sumei de ... lei RON cheltuieli arendă pășune conf. art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 și pct.53 din NM de aplicare .

Totodată organele de control fac mențiunea că amortizarea pentru anul 2004 în sumă de ... lei RON, neînscrisă în Registrul Jurnal de încasări și plăți, aspect de care au ținut seama organele de control la înstrăinarea animalelor, cheltuielile deductibile fiind influențate cu amortizarea neinclusă, conf. preved. art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 coroborat cu punctul 54 din NM de aplicare a L571/2003 astfel **suma cheltuielilor admise la deducere în momentul înstrăinării animalelor a fost stabilită la 10.000 lei RON.**

Luândându-se în considerare prețul de achiziție a animalelor de ... lei RON din care s-a scăzut amortizarea inclusă pe costuri pe anul 2003 de ... lei RON și ținându-se cont în același timp și de nivelul venitului realizat din înstrăinare de 10.000 lei RON, organele de control au precizat că suma de ... lei RON (... - 10.000) reprezintă "prețul nerealizat prin vânzare ", dar nu influențează baza impozabilă nici pe venituri nici pe cheltuieli (nedeductibilă) cu aceasta.

Totodată, s-a constatat neînregistrarea pe cheltuieli a sumei de lei RON cheltuieli cu furajele, stabilite ca diferență între valoarea bonurilor de consum prezentate pe o perioadă de 8 luni din anul 2004, în sumă de lei RON și valoarea furajelor înregistrate în sumă de lei RON, cu care au fost majorate de către organele de control cheltuielile deductibile.

În ceea ce privește veniturile , organele de control au constatat următoarele:

- omiterea înregistrării în evidența contabilă a sumei de ... lei RON reprezentând c/v a 20

- estimarea veniturilor obținute din activitatea de comercializare a laptelui și de valorificare a vițelilor (9 rezultați de la cele 10 juninci gestante și însușirea de către reprezentanta PF X a celor două vaci rămase), având în vedere perioada de lactație și costurile de achiziție, rezultând următoarele venituri lei RON) c/v lapte;.... lei RON) c/v carne vițel și lei RON) c/v celor două vaci rămase.

În concluzie, organele de control au admis la deducere suma de ... lei RON (10.000 lei RON valoare rămasă + ... lei RON consum furaje - ... lei RON c/v furaje înregistrate în evidența contabilă) cu care s-a majorat rulajul cheltuielilor înregistrate, iar cel al veniturilor cu suma de ... lei RON .

Urmare celor constatate situația veniturilor și cheltuielilor stabilită de organele de control a fost următoarea :venituri totale constatate = lei RON, cheltuieli deductibile constatate = ... lei RON , venit net = ... lei RON și cumulând pe cele două activități, s-a stabilit un Venit net pentru anul 2004 de ... lei RON .

În funcție de rezultatul controlului, respectiv venit net de ... lei RON, sumă ce va fi influențată cu pierderea din 2003 de lei RON, organele de inspecție fiscală precizează că urmează să se emită o nouă decizie de impunere anuală pentru anul 2004.

Prin decizia de impunere din 21.08.2006 baza impozabilă stabilită suplimentar pentru anul 2003 este pierdere de lei RON, iar pentru anul 2004 de ... lei RON. Prin decizia de impunere anuală pe anul 2004 din 07.09.2006 emisă de AFP Băbeni a fost stabilită o diferență de impozit conf.art.87(2) din OG92/2003 rep., în sumă de ... lei RON corespunzător unui venit net din activități comerciale de lei RON.

Pentru anul 2005, organele de control au constatat venituri evidențiate de petentă, în sumă de ... lei RON și cheltuieli evidențiate în sumă de ... lei RON precum și deducerea eronată a sumei de ... lei RON cu încălcarea prevederilor art.48 alin.(7) lit.e din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și neînregistrarea unor venituri în sumă de lei RON reprezentând c/v monetar. Urmare verificării și a descărcării de gestiune (anexa 3) situația veniturilor și cheltuielilor a fost următoarea : Venituri totale constatate de ... lei RON, cheltuieli deductibile constatate de ... lei RON și venit net stabilit de lei RON.

În baza constatărilor efectuate, AFP Băbeni a emis decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate în România de persoanele fizice pe anul 2005, din 07.09.2006, prin care **s-a stabilit o diferență de impozit de restituit de ... lei RON.**

II. Luând în considerare constatările organului de control, motivațiile invocate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare pe perioada supusă controlului, se rețin următoarele:

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea este investită să se pronunțe dacă bazele de impunere aferente anului 2003 și 2004 au fost corect stabilite de organele de inspecție fiscală prin Decizia de impunere din 21.08.2006, precum și dacă obligațiile fiscale stabilite prin deciziile de impunere anuală pentru anul 2003, 2004 și 2005 emise de Administrația Finanțelor Publice a orașului Băbeni din 07.09.2006, sunt legal datorate de petentă.

1.Referitor la modul de stabilire a bazei impozabile aferente anului 2003.

În fapt, PF X a funcționat inițial în baza autorizației din 25.09.2000 sub numele PF M, pentru ca începând cu data de 29.08.2003 să își preschimbe autorizația și numele.

În perioada 25.09.2000 - 31.12.2005 PF M (actualmente PF X) a desfășurat activitate în domeniul creșterii animalelor, activitatea fermelor pentru obținerea laptelui, activități secundare de fabricare și comercializare a produselor din lapte, comerț cu amănuntul cu produse alimentare, etc., în două puncte de lucru situate în localitatea Băbeni, respectiv un magazin cu specificul comerț și o fermă de creștere a animalelor.

La data de 14.03.2004 organele fiscale din cadrul AFP Băbeni au întocmit Procesul verbal existent în copie la dosarul contestației, potrivit căruia stocul de marfă la finele anului 2002 a fost în sumă de lei, venituri aferente anului 2002 în sumă de ... lei ROL, cheltuieli aferente venitului din 2002 în sumă de ROL și un venit net în sumă de ... lei ROL (V B - CHE). Procesul verbal a fost însușit de agentul economic fiind semnat de acesta fără obiecțiuni.

La data de 19.05.2006, organele fiscale din cadrul AFP Rm. Vâlcea au solicitat contribuabilului prezentarea documentelor contabile în vederea efectuării inspecției fiscale.

rămas la magazinul/punctul de lucru din localitatea Băbeni, conform declarației date, existentă în copie la dosarul cauzei, înregistrată la AFP Rm. Vâlcea.

La data de 22.05.2006, organele de inspecție fiscală din cadrul AFP Rm. Vâlcea au întocmit Dispoziția de măsuri existentă la dosarul cauzei, din care rezultă că în sarcina PF X s-a stabilit ca în termen de 30 zile să prezinte toate documentele contabile (evidența primară) privind activitatea desfășurată prin punctul de lucru/ferma. După expirarea termenului de 30 zile, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea documentelor contabile puse la dispoziție de petentă.

La data de 17.08.2006 s-a finalizat inspecția fiscală care a cuprins perioada 01.01.2003 - 31.12.2005, urmare căreia s-au emis Decizia de impunere din 21.08.2006 privind baza impozabilă stabilită suplimentar pe anul 2003 și 2004, Decizia de impunere anuală pe anul 2003 din 07.09.2006, Decizia de impunere anuală pe anul 2004 din 07.09.2006 și Decizia de impunere anuală pe anul 2005 din 07.09.2006, contestate de petentă.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

La data de 19.12.2002, PF X a achiziționat de la S.C. D. din județul Argeș, 10 capete juninci gestante în valoare de ... lei, beneficiind totodată și de o subvenție în sumă de ... lei ROL, conform Ordinului Ministerului Agriculturii, Alimentației și Pădurilor nr.141/2002.

La data de 30.03.2004, PF X a declarat prin declarația specială pentru anul 2003, venit brut în sumă de ... lei RON, cheltuieli deductibile în sumă de ... lei RON și venit net în sumă de ... lei RON.

Potrivit datelor evidențiate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, prin magazinul situat în orașul Băbeni, petenta a realizat în anul 2003, venituri în sumă de ... lei RON din care a dedus cheltuieli, considerate astfel deductibile, în sumă de ... lei RON.

Organele de control au constatat deducerea eronată a unor cheltuieli în sumă totală de ... lei RON constând în :

- ... cheltuieli cablu,
- ... lei RON onorariu avocat stabilit conform contractului din 22.10.2003, existent în copie la dosarul contestației, încheiat cu Cabinetul individual de avocatură -, achitat conform clauzelor din respectivul contract cu chitanța din 22.10.2003,
- ... lei RON cheltuieli sponsorizare pentru care nu s-a prezentat contract sponsorizare
- lei RON cheltuieli cu benzina pentru care nu s-a prezentat contract de comodat, documente justificative al km. parcurși în interes de afacere.

Urmare celor de mai sus și a descărcării de gestiune, potrivit anexei 1, organele de inspecție fiscală au constatat că situația veniturilor și cheltuielilor pentru activitatea desfășurată prin magazinul din orașul Băbeni, este : venituri constatate ... lei RON; cheltuieli deductibile constatate lei RON și pierdere ... lei RON .

Pentru punctul de lucru reprezentând ferma de animale, PF M (actualmente PF X) a înregistrat cu contract individual de muncă, începând cu data de 18.11.2002, o singură persoană, respectiv pe dl. ... - soțul reprezentantei legale a petentei.

Potrivit datelor evidențiate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, existent în copie la dosarul contestației, contribuabilul (PF) a realizat în anul 2003, venituri în sumă de ... lei RON (... lei RON din împrumuturi CAR + ... lei RON din comercializarea produselor obținute din procesarea laptelui) și cheltuieli considerate deductibile în sumă de ... lei RON. Din cheltuielile considerate deductibile, ... lei RON reprezintă c/v FNC, nutreț, trifoi, ... lei RON medicamente necesare creșterii animalelor; ... amortizare juninci; ... lei RON c/v materiale construcții (bolțari), ... lei RON c/v cherestea, ... lei RON salarii; ... lei RON contribuții șomaj, sănătate, CAS, ... lei RON impozit salarii; ... lei RON dobândă CAR; ... lei RON chirie conform contract arendă; ... lei RON taxă branșare curent electric; ... lei RON c/v benzină și motorină; ... lei RON c/v piese schimb mașină; ... lei c/v bilete transport; ... lei RON c/v factură telefon; ... lei RON c/v reșou; ... lei c/v imprimare cu regim special; .. lei RON taxe; ... lei RON reprezintă c/v energie electrică; ... lei RON c/v taxă cablu + abonament RTV; ... lei cheltuieli protocol; c/v pompă apă; ... lei RON c/v cuvă + volă gunoi + biberoane; ... lei RON c/v reparații; ... lei RON c/v consultații medicale; ... lei RON imprimate regim special/diverse.

Din aceste cheltuieli anterior menționate, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei RON constând în :

- c/v materiale construcții respectiv bloc ceramic (boltari), achiziționat conform facturii din 28.02.2003, emisă pe alt numele ,
- ... lei RON c/v dobândă împrumut CAR -uri solicitate de reprezentanta PF X în anul 2003 în nume personal,
- ... lei RON c/v benzină, motorină pentru autoturism proprietate personală fără a se prezenta un contract de comodat,
- lei RON c/v piese schimb mașină proprietate personală,
- ... lei RON drepturi salariale acordate angajatului, - soțul reprezentantei legale a PF X,
- ... lei RON cheltuieli de protocol.

Totodată, în anul 2003 PF X a efectuat cheltuieli cu furaje în sumă de ... lei RON, potrivit bonurilor de prezentate, pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă, și pe care organele de inspecție fiscală le-au inclus în cheltuieli, majorând suma cheltuielilor pentru care au acordat drept de deducere de la ... lei RON la lei RON.

Din totalul veniturilor înregistrate în Registrul de încasări și plăți mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au considerat suma de ... lei RON aferentă împrumuturilor CAR ca fiind eronat înregistrată, invocând prevederile OG 7/2001 privind impozitul pe venit.

Prin Nota explicativă dată de contestatoare în fața organelor de inspecție fiscală la data 17.04.2006, PF X afirmă că în anul 2003 a realizat pe lângă veniturile mai sus arătate și venituri din comercializarea laptelui și a produselor din lapte, precum și din comercializarea cărnii, pe care nu le-a înregistrat în contabilitate (evidența primară), emițând în acest sens facturi fiscale către SC A SRL din Constanța.

În baza acestor documente contabile organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor astfel realizate, apreciind valoarea acestora ca fiind în sumă totală de lei RON.

Urmare celor anterior prezentate, organele de control au constatat venituri în sumă totală de ... lei RON din care ... lei RON aferentă veniturilor realizate prin magazin și ... lei RON aferentă veniturilor realizate prin fermă.

Astfel, pentru cele două puncte de lucru, organele de control au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei RON, din care ... lei RON aferentă veniturilor realizate prin magazin și ... lei RON aferentă veniturilor realizate prin fermă.

A rezultat astfel o pierdere totală aferentă anului 2003 în sumă de ... lei (... venituri constatate - ... cheltuieli constatate).

În susținerea contestației PF X a depus în copie următoarele documente:

- contractul de furnizare a energiei electrice din 15.10.2003, existent în copie la dosarul contestației, încheiat cu SC B SA - Sucursala Oltenia pentru ferma de bovine, și chitanța din 08.07.2003 privind achitarea taxei de racordare în sumă de lei.
- contract de asistență juridică existent în copie la dosarul contestației, încheiat cu Cabinetul individual de avocatură -, pentru un onorariu în sumă de lei RON, achitat conform clauzelor din respectivul contract cu chitanța din 22.10.2003.

În drept, art. 10 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabilă veniturilor realizate în anul 2003, precizează: " (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;**
- c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. [...]"**

Art. 16 din același act normativ mai sus menționat arată cum se determină venitul net din activități independente, iar în HG 54 /2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG7/2001 privind impozitul pe venit, se arată care sunt cheltuielile admise la deducere, astfel:

Art.16 din OG 7/2001: " (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 și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. **Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite.**

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

c) cheltuielile de sponsorizare sau mecenat, care depășesc limitele prevăzute de lege;

e) ratele aferente creditelor angajate;

f) dobânzile aferente creditelor angajate pentru achiziționarea de imobilizări corporale de natura mijloacelor fixe, în cazul în care dobânda este cuprinsă în valoarea de intrare a imobilizării corporale potrivit prevederilor legale;

g) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar; [...]

l) cheltuielile cu dobânzile aferente împrumuturilor care depășesc nivelul taxei oficiale a scontului stabilit de Banca Națională a României și publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I;

m) alte sume care depășesc limitele cheltuielilor prevăzute prin legislația în vigoare.

(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului.

(6) Venitul net din activități independente, realizat de persoanele fizice în cadrul unor asociații fără personalitate juridică, se calculează la nivelul asociației, conform prevederilor prezentului articol, cu respectarea regulilor prevăzute la cap. IV."

Normele metodologice de aplicare a art.16, din OG7/2001, aprobate de HG 54/2003 :

" pct.2 : 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 regulilor prevăzute în normele metodologice de aplicare a art.10 din ordonanță.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt :

a) să fie efectuate în interesul 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 coroborarea textelor de lege anterior menționate rezultă că pentru a fi deductibile cheltuielile efectuate de contribuabilii persoane fizice autorizate, trebuie să fie aferente veniturilor realizate și să fie efectuate numai în interesul activității, iar sumele reprezentând c/v bunurilor utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului și nu sunt deductibile.

Din situația de fapt și de drept prezentată rezultă că petenta a efectuat în anul 2003 cheltuieli fără a prezenta documente justificative care să demonstreze că acestea au fost efectuate în interesul activității autorizate și realizării de venituri, astfel:

- cheltuielile reprezentând onorariu avocat - petenta nu a prezentat documentul prin care să demonstreze plata acestuia, contractul neținând loc de document de justificare a plății

- cheltuielile cu sponsorizarea - petenta nu a prezentat un contract special încheiat în acest sens pentru a demonstra realitatea sumelor de bani achitate cu titlu de sponsorizare

- cheltuielile cu benzina și piesele de schimb achiziționate pentru autoturismul proprietate personală pentru care petenta nu a prezentat un contract de comodat încheiat între PF X și proprietarul autoturismului, astfel încât să justifice că cheltuielile au fost efectuate în folosul activității desfășurate de PF X

- cheltuielile aferente c/v blocului ceramic achiziționat de în nume propriu de persoana fizică..., pentru uzul personal și nu pentru uzul contribuabilului PF X,

- cheltuielile aferente dobânzii împrumutului angajat în nume propriu la CAR de persoana fizică ..., pentru care petenta (PF X) nu a prezentat documente prin care să justifice achiziționarea acestuia în interesul afacerii,

Totodată, în anul 2003 petenta a înregistrat la venituri și sumele reprezentând c/v credite CAR, care potrivit normelor legale mai sus prezentate, nu sunt considerate venituri brute.

În consecință, având în vedere situația de fapt și de drept prezentată mai sus, organele de soluționare rețin că în mod corect organele de control au procedat la recalcularea venitului brut și nu au acordat drept de deducere cheltuielilor pentru care petenta nu a făcut dovada că sunt aferente venitului realizat în anul 2003, sau că au fost efectuate în interesul realizării obiectului său de activitate, contestația pentru acest capăt de cerere apărând ca neîntemeiată.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile în sumă totală de lei RON, efectuate cu salariile soțului său, angajat cu contract individual de muncă, aceasta nu poate fi primită în soluționarea favorabilă a contestației întrucât art.3 din Legea 507/2002 privind organizarea și desfășurarea unor activități economice de către persoane fizice precizează în mod clar că: " **(1) Persoana fizică care desfășoară, prin forțe proprii, activități economice în mod independent, precum și persoanele fizice care sunt membri ai asociațiilor familiale, fără a implica raporturi de muncă față de un angajator, au, în sensul prezentei legi, calitatea de angajat propriu.**

(2) Calitatea de angajat propriu se referă la dreptul de a fi asigurat în sistemul public de pensii și alte drepturi de asigurări sociale, al asigurărilor sociale de sănătate și al asigurărilor pentru șomaj, în condițiile prevăzute de legile care reglementează aceste domenii.

(3) Persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent și asociațiile familiale autorizate în condițiile prezentei legi nu pot angaja persoane cu contract individual de muncă pentru desfășurarea activităților autorizate.

Din prevederile legale anterior menționate organele de soluționare a contestației rețin că petenta nu avea dreptul să angajeze nici o persoană cu contract individual de muncă pentru desfășurarea activității autorizate, **ea însăși având calitatea de angajat propriu.**

Pe cale de consecință petenta nu avea dreptul să-și deducă din veniturile realizate cheltuiala cu salariile acordate unei persoane angajate contrar dispozițiilor legale stipulate anterior, constatările organelor de control fiind corecte.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia este inacceptabil să fie admisă cheltuiala cu contribuțiile sociale ca deductibilă și salariul net nu, organele de soluționare rețin că organele de inspecție fiscală au acceptat, contrar dispozițiilor legale stipulate anterior, drept deductibilă cheltuiala cu contribuțiile de asigurări sociale ale angajatului în cauză, suportate de petentă.

Având în vedere însă dispozițiile art.183 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, care prevede că : "**Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac** " organele de soluționare vor menține măsura dispusă de organele de control, de acordare a deductibilității cheltuielilor cu contribuțiile sociale ale persoanei angajate de petentă contrar dispozițiilor legale.

În ceea ce privește susținerea petentei potrivit căreia organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuielile cu racordarea la rețeaua electrică în sumă de ... lei RON și taxa de pășunat în sumă de ... lei RON, efectuate în anul 2003, aceasta apare neîntemeiată întrucât potrivit situației de fapt mai sus prezentată, aceste cheltuieli au fost admise ca deductibile.

Astfel, așa cum s-a arătat în situația de fapt, cheltuielile pentru care nu s-a acordat drept de deducere privesc : onorariu avocat, cheltuielile cu sponsorizarea, cheltuieli cu benzina și piesele de schimb achiziționate pentru autoturismul proprietate personală, cheltuieli aferente c/v unui bloc ceramic achiziționat de persoana fizică în nume propriu, cheltuieli aferente dobânzii unui împrumut angajat în nume propriu la CAR, cheltuieli cu protocolul, pentru care nu s-au prezentat documente care să justifice efectuarea acestora în interesul afacerii.

Referitor la susținerea contestației potrivit căreia organele de control nu au luat în calcul și cheltuielile cu achiziția animalelor, transport, medicamente, deplasări efectuate în lunile noiembrie și decembrie 2002, organele de soluționare a contestației rețin următoarele:

Perioada supusă verificării a fost 01.01.2003 - 31.12.2005, organele de control neavând

de procedură fiscală care stipulează că inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat, precum și pentru fiecare perioadă supusă impozitării.

Mai mult decât atât, așa cum s-a arătat în situația de fapt mai sus prezentată, la data de 14.04.2003 organele fiscale din cadrul AFP Băbeni au procedat la verificarea documentelor contabile ale PF M (actualmente PF X), întocmind în acest sens Procesul verbal de verificare existent în copie la dosarul contestației, potrivit căruia perioada supusă controlului a acoperit întreg anul 2002, respectiv 01.01.2002 - 31.12.2002.

Împotriva acestui act administrativ PF X a avut posibilitatea formulării în termen de 30 zile de la comunicare a unei contestații, cale de atac pe care aceasta nu a înțeles s-o exercite. Totodată, din economia procesului verbal încheiat la data de 14.04.2003, nu rezultă că nu i-a fost acordată deductibilitate pentru vreo cheltuială efectuată în anul 2002, astfel încât susținerea petentei apare ca neântemeiată.

În consecință, în situația invocată de contestatoare, sunt aplicabile prevederile art.103, alin.3 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, precizează că "**Inspecția fiscală se efectuează o singură dată pentru fiecare impozit, taxă, contribuție și alte sume datorate bugetului general consolidat și pentru fiecare perioadă supusă impozitării. Prin excepție, conducătorul inspecției fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade dacă, de la data încheierii inspecției fiscale și până la data împlinirii termenului de prescripție, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor sau erori de calcul care influențează rezultatele acestora.**"

Având în vedere cele de mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect au procedat la verificarea impozitului pe venit doar pe perioada 01.01.2003 - 31.12.2005.

Referitor la critica contestatoarei cu privire la modul de estimare efectuat de organele de inspecție fiscală asupra veniturilor realizate din comercializarea produselor obținute din procesarea laptelui, organele de soluționare a contestației rețin următoarele:

Art.63 și 65 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală precizează :

" **Art.63 (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.**

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii. "

Art.65 din același act normativ stipulează : "(1) **Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze.** În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

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

Totodată, potrivit pct.65.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003 "**Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.**"

Aceleași prevederi legale erau stipulate și de art. 6 din OG70/1997 privind controlul fiscal, modificată, aplicabilă în anul 2003, care menționează că: " În exercitarea atribuțiilor ce le revin organele de control fiscal sau, după caz, serviciile de specialitate ale autorităților administrației publice locale au dreptul:

a) să verifice în totalitate sau prin sondaj orice documente, înscrisuri, registre sau evidențe contabile ale contribuabililor verificați, referitoare la obiectul controlului, să primească copii de pe orice înscris, document sau înregistrare contabilă;

b) să solicite contribuabililor controlați, verbal sau în scris, toate informațiile și justificările referitoare la abaterile constatate. În cazul în care se solicită răspunsul în scris, contribuabilii sunt obligați să furnizeze informațiile respective în termen de 5 zile de la primirea solicitării;[...]

e) să facă constatări faptice cu privire la natura activităților producătoare de venituri impozabile sau pentru identificarea bunurilor ori surselor impozabile;

f) să confiște, în condițiile legii, obiectele sau produsele reprezentând bunuri sustrase de la plata impozitelor și taxelor, precum și sumele în lei și în valută dobândite ilicit;

g) să stabilească obligațiile fiscale prin asimilare sau estimare, în situația în care în evidența contabilă nu există documente justificative sau contribuabilul refuză prezentarea acestora, conform metodologiei aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice, respectiv al ministrului administrației publice. Sarcina de a dovedi că metoda indirectă utilizată pentru stabilirea obligațiilor fiscale este incorectă revine contribuabilului;

h) să stabilească în sarcina contribuabilului diferențe de impozite și taxe, să calculeze majorări de întârziere, penalități și penalități de întârziere pentru neplata în termenele legale a impozitelor și/sau taxelor datorate conform prevederilor legilor fiscale;[...]"

Astfel, din situația de fapt și de drept mai sus prezentată, rezultă fără echivoc că organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor realizate de petentă din comercializarea produselor rezultate din procesarea laptelui, după ce aceasta a fost obligată prin Dispoziția de măsuri din 27.05.25006 să prezinte în termen de 30 zile toate documentele de evidență primară întocmite în acest sens, față de care petenta nu s-a conformat, și ținând cont de datele și informațiile obținute de la contribuabilii cu activități similare, respectiv SC Y S RL din Rm. Vâlcea.

Mai mult decât atât, în susținerea contestației formulate la acest capăt de cerere, petenta avea obligația să dovedească și să justifice cu acte și documente susținerile și motivările din contestația formulată, ca orice altă cerere adresată organului fiscal.

În atare situație, petenta nu face decât simple afirmații fără a anexa nici un fel de document în susținerea acestora, situație față de care nefiind probate, **estimarea** efectuată de organele fiscale rămâne valabilă.

ÎN CONSECINȚĂ, având în vedere considerentele reținute mai sus rezultă că, cheltuielile avute în vedere de organele de control la stabilirea bazei impozabile (**pierderii**) în sumă de ... lei RON aferentă anului 2003, stabilită prin Decizia de impunere din 21.08.2006, sunt corect apreciate ca fiind nedeductibile la calculul venitului net impozabil .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin ca legal calculată pierderea pe anul 2003 prin Decizia de impunere din 21.08.2006, contestația petentei la acest capăt de cerere apărând ca neântemeiată.

2.În ceea ce privește procedura de globalizare a veniturilor, de determinare și de plată a impozitului pe venit prin Decizia de impunere anuală privind veniturile realizate de persoanele fizice în anul 2003, emisă sub nr...../07.09.2006 se rețin următoarele:

În fapt, în anul 2003, doamna a obținut venituri nete din salarii la funcția de bază, în sumă de ... lei ROL pentru care a fost calculat și reținut un impozit în sumă de ... lei, potrivit fișei fiscale 1 existente la dosarul cauzei și venituri în afara funcției de bază în sumă de lei ROL pentru care a fost calculat și reținut un impozit în sumă de ... lei ROL potrivit fișelor fiscale 2 existente la dosarul cauzei.

La data de 30.03.2003, prin declarația de venit global, petenta declară că a realizat în anul 2003, un venit net din salarii de la funcția de bază deei ROL și venituri în afara funcției de bază în sumă de lei ROL sume ce co incid cu cele înscrise în FF1 și FF2.

Totodată, d-na a mai obținut venituri nete din activități independente în sumă de lei ROL pentru care AFP Băbeni a stabilit în sarcina petentei plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de ... lei ROL conform Deciziei de impunere pentru plăți anticipate emisă la data de 10.06.2003, existentă la dosarul contestației.

Prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate în anul 2003, emisă de organele fiscale în anul 2004, au fost stabilite în sarcina doamnei diferențe de impozit stabilite în plus în sumă de lei RON.

Ulterior, urmarea inspecției fiscale efectuate la data de 17.08.2006, prin care s-a constatat

07.09.2006, prin care s-a stabilit în sarcina petentei diferență de impozit stabilită în plus în sumă de ... lei RON și o diferență de impozit constatată în minus în sumă de ... lei RON.

La calculul obligațiilor stabilite în contul impozitului anual din Decizia de impunere anuală pe anul 2003 emisă la data de 07.09.2006, organele de impunere au luat în calcul ca venit net pierderea în sumă de ... lei RON .

În drept, art.65 alin.1 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit, precizează că:

" Impozitul pe venitul anual global datorat este calculat de organul fiscal în raza căruia își are domiciliul contribuabilul ori de alte organe stabilite prin Hotărâre a Guvernului, după caz, pe baza **declarației de venit global depusă de contribuabil**, prin aplicarea cotelor de impunere asupra venitului anual global impozabil , determinat în condițiile prezentei ordonanțe."

În ceea ce privește procedura de globalizare a veniturilor, de determinare și de plată a impozitului pe venit art.59 din același act normativ precizează că " venitul anual global impozabil este format din suma veniturilor nete a categoriilor de venituri de la art.4 alin.1 lit a)-c), determinate conform prevederilor cap.II din [...] din care se scad în ordine pierderile fiscale reportate și deducerile personale ".

Art.4, alin.1 lit.b din același act normativ prevede că " veniturile din salarii se supun impozitului pe venit ", iar la pct. 3 lit.a din Normele metodologice de aplicare a OG 7/2001 aprobate de HGR 54/2003 emise în aplicarea art. 23 din ordonanță menționează că :

" Veniturile din salarii sau asimilate salariilor cuprind totalitatea sumelor încasate ca urmare a unei relații contractuale de muncă, precum și orice sume de natura salarială primite în baza unor legi speciale, indiferent de perioada la care se referă, și care sunt realizate din [...] sume primite pentru munca prestată ca urmare a contractului individual de muncă, a contractului colectiv d muncă, precum și pe baza actului de numire [...]".

Art.12, alin.1 și 3 din O.G.7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabilă în anul 2003, precizează că : " (1) Contribuabilii prevăzuți la art.2, alin.1, lit.a au dreptul la deducerea din venitul anual global a unor sume sub formă de deducere personală de bază și deduceri personale suplimentare , acordate pentru fiecare lună a perioadei impozabile. [...]

(3) Deducerea personală suplimentară pentru soția/ soțul, copiii sau alți membri de familie, aflați în întreținere, este de 0,5 înmulțit cu deducere a personală de bază"

Art. 24 alin.2 lit. b din același act normativ menționează că "" Venitul net din salarii se determină prin deducerea din venitul brut, determinat potrivit prevederilor alin .1 a următoarelor cheltuieli [...] o cotă de 15% din deducerea personală de bază acordată cu titlu de cheltuieli profesionale, **o dată cu deducerea personală de bază la același loc de muncă "**.

Prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.1754 /2002 s-a stabilit deducerea personală de bază începând cu 01.01.2003 la suma de 1.800.000 lei pe lună .

Totodată prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.192/2004 pentru stabilirea baremului de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, s-a stabilit deducerea personală de bază pentru calcularea bazei de calcul a impozitului pe venitul anual global realizat în anul 2003, la suma de 1.900.000 lei pe lună .

Art. 1 alin. 3 din același act normativ prevede : " Totodată, la stabilirea venitului net anual din salarii cheltuielile profesionale se corectează în funcție de valoarea deducerii personale de bază ".

Față de cele de mai sus se reține că cheltuielile profesionale determinate, față de deducerea personală de bază de 1.800.000 lei stabilită prin OMF 1754/2002 , reprezentând 270.000 lei (1.800.000 X15%) , a fost majorată la 285.000 lei, conform baremului de deducere personală de bază stabilită prin OMF 192/2004 (1.900.000 X15 %).

Astfel se reține că organele de impunere din cadrul Administrației finanțelor publice Băbeni au procedat corect la la recalcularea cuantumului cheltuielilor profesionale cu suma de 180.000 lei ([285.000-270.000] X 12 luni).

Totodată se reține că în mod corect organele de impunere ale Administrației finanțelor publice Băbeni au acordat deduceri personale în sumă de ... lei alcătuite din ... lei deducere personală de bază și ... lei deducere suplimentară pentru copii aflați în întreținere .

Art.8 alin. 4 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabilă în anul 2003 precizează:

" Începând cu anul fiscal 2002 baremului anual pentru calculul impozitului pe venitul

prevăzut la alin.3, corectat cu variația ratei inflației realizate față de cea prognozată pe perioada impozabilă ".

În acest sens Ministerul Finanțelor Publice a emis pentru anul 2003 Ordinul 192/2004 prin care s-a stabilit baremul anual de impunere pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003.

Potrivit art.1 și 2 din acest ordin, pentru venitul anual global impozabil realizat de petentă de ... lei, rezultat din scăderea din venitul net realizat din salarii, de ... lei, a deducerilor personale acordate de ... lei și a diferenței de 180.000 lei cheltuieli profesionale și ținând cont de faptul că fracțiunile sub 1.000 lei se neglijează, impozitul anual este de lei .

Pentru venitul net din activități independente declarat în sumă de ... lei ROL, organele fiscale au stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit în sumă de lei ROL.

Din impozitul pe venitul anual global datorat de petentă pentru anul 2003 s-a reținut prin stopaj la sursă un impozit aferent veniturilor salariale de la funcția de bază de ... lei și un impozit aferent veniturilor salariale în afara funcției de bază de ... lei, date înscrise în FF1și FF2 (existente la dosarul cauzei) și ... lei plăți anticipate cu titlu de impozit .

Astfel, rezultă că obligațiile stabilite în contul impozitului anual sunt în total de ... lei

Drept urmare, se reține ca datorată, de doamna ..., diferența de impozit stabilită în plus în sumă de ... lei și pe cale de consecință diferența de impozit constatată în minus în sumă de ... lei este corect stabilită (... diferență de impozit stabilită în plus prin decizia de impunere anterioară - diferență de impozit stabilită în minus urmare verificării efectuate) de către Administrația finanțelor publice Băbeni prin decizia de impunere anuală din 07.09.2006, contestația formulată de doamna ... apărând ca neântemeiată .

✦ În ceea ce privește pierderea stabilită în sumă de ... lei RON, acesteia îi sunt aplicabile prevederile art.60 și art.61 din OG 7/2001 privind impozitul pe venit, aplicabilă în anul 2003, astfel :

" Art. 60(1) Pierderea fiscală anuală înregistrată din activități independente se poate compensa cu rezultatele pozitive ale celorlalte categorii de venituri cuprinse în venitul anual, **altele decât cele din salarii și asimilate salariilor**, obținute în cursul aceluiași an fiscal. **Pierderea care rămâne necompensată în cursul aceluiași an fiscal devine pierdere reportată. [...]** "

Art. 61 din același act normativ precizează:" Regulile de reportare a pierderilor sunt următoarele: **a) reportul se efectuează cronologic, în funcție de vechimea pierderii, în următorii 5 ani consecutivi;**

b) dreptul la report este personal și netransmisibil;

c) pierderea reportată, necompensată după expirarea perioadei prevăzute la lit. a), reprezintă pierdere definitivă a contribuabilului;

d) compensarea pierderii reportate se efectuează numai din veniturile prevăzute la art. 4 alin. (1) lit. a) și c)."

În consecință, având în vedere faptul că în anul 2003, petenta a realizat pe lângă veniturile din activități independente și venituri din salarii care nu intră în sfera veniturilor din care se poate efectua recuperarea pierderea stabilită în anul 2003 , aceasta se va recupera numai din veniturile obținute din activități independente în următorii 5 ani, așa cum corect precizează și organele de control în raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 17.08.2006.

Astfel, se reține ca, legal stabilită măsura organelor de impunere de a recupera pierderea înregistrată din activități independente, aferentă anului 2003, prin reportarea în următorii 5 ani, cu consecința compensării acesteia cu rezultatele pozitive obținute la alte categorii de venituri, cu excepția veniturilor din salarii sau cele asimilate salariilor.

3.Referitor la suma de ... lei RON baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2004, stabilită prin Decizia de impunere din 21.08.2006 .

În fapt, în anul 2004, PF X a realizat din activități independente un venit brut în sumă de ... lei RON, cheltuieli deductibile în sumă de ... lei RON și venit net în sumă de ... lei RON potrivit declarației speciale depusă la AFP Băbeni.

Potrivit datelor evidențiate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, existent în copie la dosarul cauzei, petenta a realizat în anul 2004, prin magazinul situat în orasul Băbeni, venituri în

Din verificarea documentelor de evidență contabilă și a descărcării contului de mărfuri pentru anul 2004, prezentat în anexa 2 la raportul de inspecție fiscală întocmit la data de 17.08.2006, existente la dosarul contestației, însoțită de petentă conform semnăturii de pe aceasta, a rezultat deducerea eronată a unor cheltuieli în sumă totală de ... lei RON constând în cheltuieli sponsorizare pentru care petenta nu a prezentat un contract de sponsorizare întocmit în acest sens, și drept urmare un venit brut în sumă de lei RON, cheltuieli deductibile în sumă de ... lei RON și pierdere de ... lei RON.

Pentru perioada 01.01.2004 - 31.08.2004 în care a desfășurat activitate prin ferma de animale, potrivit datelor evidențiate în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, existent în copie la dosarul contestației, contestatoarea a realizat venituri în sumă de ... lei RON și cheltuieli deductibile în sumă de ... lei RON.

Din cheltuielile considerate deductibile la calculul venitului impozabil, înregistrate în evidența contabilă, ... lei RON reprezintă c/v FNC, nutreț, trifoi + azotat; ... lei RON c/v medicamente necesare creșterii animalelor; ... lei RON obiecte inventar; ... lei RON c/v bilete transport; ... lei RON c/v benzină și motorină; ... amortizare juninci; c/v chirie; ... lei RON chirie conform contract arendă; ... lei RON c/v furtun; lei RON c/v curent; c/v factură telefon; lei RON taxe; lei RON c/v xerox.

Din cheltuielile considerate deductibile de către contribuabil anterior menționate, organele de control nu au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă de lei RON constând în cheltuieli arendă pentru care nu s-a prezentat documentul de plată.

Totodată, întrucât PF X a efectuat cheltuieli cu furaje prin bonuri de consum pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă, în sumă de lei RON, organele de inspecție au majorat cheltuielile deductibile reprezentând c/v furaje consumate de la lei RON cât înregistrase petenta la lei RON cât au constatat organele de control.

La data de 13.08.2004 cu factura nr....., PF X a vândut către SC Z SRL 10 vaci cu lapte, în valoare totală de lei RON și o vacă la SC Y SRL în valoare de lei RON, conform borderou de achiziție din 25.06.2004, înregistrând astfel venituri în sumă de lei RON.

Organele de control au constatat că cele 10 vaci cu lapte valorificate la lei RON fuseseră achiziționate în anul 2003 de la SC D din Pitești cu suma de lei RON, apreciindu-se că aceasta fusese valorificată cu mult sub valoarea achiziției.

Astfel, avându-se în vedere amortizarea celor 10 vaci cu lapte în anul 2003 de ... lei RON, organele de control au constatat că suma de ... lei RON (... lei RON preț de achiziție - ... lei RON amortizare - ... lei RON preț de valorificare) reprezintă “ preț nerealizat prin vânzare” întrucât valorificarea s-a efectuat sub valoarea cheltuielii avansate pentru achiziție recuperată prin amortizare.

Calculul s-a efectuat în condițiile în care amortizarea pe anul 2003 și pe anul 2004, nu a fost calculată și înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți de contribuabil și practic potrivit dispozițiilor legale nu reprezenta astfel cheltuielă deductibilă.

Mai mult decât atât, în conform cu prevederile art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și pct. 54 din Normele de aplicare aprobate de aprobate prin HG 44/ 2004 organele de control nu au influențat baza impozabilă suplimentară cu suma de lei RON.

Totodată, petenta a realizat venituri neevidențiate din comercializarea brânzei, conform facturilor fiscale emise către SC A din Constanța, în sumă totală de ... lei RON, reprezentând c/v 20kg. brânză, precum și din comercializarea laptelui și a cărnii pentru care nu a prezentat documente contabile în vederea stabilirii veniturilor astfel realizate, fapt recunoscut de d-na ... - reprezentantul legal al PF X prin Nota explicativă dată în fața organelor de inspecție fiscală la data 17.04.2006.

În baza celor de mai sus organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea veniturilor astfel realizate, apreciind valoarea acestora ca fiind în sumă totală de lei RON.

Urmare celor anterior prezentate, organele de control au constatat venituri în sumă totală de lei RON din care lei RON aferentă veniturilor realizate prin magazin și lei RON aferentă veniturilor realizate prin fermă.

Astfel, pentru cele două puncte de lucru, organele de control au acordat drept de deducere pentru cheltuieli în sumă totală de ... lei RON, din care ... lei RON aferentă veniturilor realizate prin magazin și lei RON aferentă veniturilor realizate prin fermă.

A rezultat astfel un venit net aferent anului 2004 în sumă totală în sumă de ... lei (... venituri constatate - cheltuieli constatate).

În drept, art 49 alin.1, 5 lit.i) , 6 și 7 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal aplicabil în anul 2004, prevede:” (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, cu excepția prevederilor art. 50 și 51 (referitoare la venitul net din drepturile de proprietate intelectuală) [...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat :[...]

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

(6) Baza de calcul se determină ca diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat și cheltuielile de protocol.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]

Potrivit Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, aprobate prin HG 44/ 2004, la pct.53 și 54 se arată care sunt cheltuielile admise ca deductibile, astfel :

“ 53. **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.

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;[...]

- cheltuielile cu energia și apa;

- cheltuieli de natură salarială;

- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;

- alte cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor.”

Din coroborarea textelor de lege anterior menționate rezultă că pentru a fi deductibile cheltuielile efectuate de contribuabilii persoane fizice autorizate, trebuie să fie aferente veniturilor realizate și să fie efectuate numai în interesul activității.

Având în vedere cele de mai sus, actele și documentele existente la dosarul cauzei rezultă că în anul 2004 petenta a efectuat cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate în interesul activității și realizării de venituri potrivit autorizării.

În consecință, organele de soluționare apreciază că în mod corect organele de control au considerat că cheltuielile în sumă de ... lei RON reprezentând c/v arendă pentru care nu s-a prezentat documentul de plată nu sunt aferente venitului realizat de petentă în anul 2004 și nu au fost efectuate în interesul realizării obiectului său de activitate, contestația pentru acest capăt de cerere apărând ca neîntemeiată.

Referitor la susținerea petentei potrivit căreia constatarea organelor de inspecție fiscală privind vânzarea în pierdere a efectivului de animale și impozitarea veniturilor astfel constatate este eronată, organele de soluționare a contestației rețin ca neîntemeiată această afirmație având în vedere următoarele considerente:

- așa cum s-a arătat în situația de fapt de la pct.3, în luna august a anului 2004, cu factura nr. petenta a înțrănit efectivul de animale la valoarea de ... lei RON (... lei RON)

în condițiile în care valoarea de achiziție efectuată în anul 2003 a fost de lei ROL (... lei RON);

- având în vedere valoarea rămasă în sumă de lei RON, ce reprezintă diferența dintre valoarea de achiziție și valoarea amortizabilă a efectivului de animale achiziționate în anul 2003 în sumă de ... lei RON, rezultă că valorificarea a fost efectuată cu mult sub valoarea achiziției, cu suma de ... lei RON pe care organele de inspecție fiscală au considerat-o preț nerealizat prin vânzare.

Cu suma în cauză astfel constatată, organele de inspecție fiscală nu au influențat baza impozabilă suplimentară a impozitului pe venit aferentă anului 2004, având în vedere prevederile art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și ale pct.54 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor Metodologice de aplicare a Legii 571/2003, care prevăd :

Art.49 alin.(7) din Legea 571/2003 : " (7) Nu sunt cheltuieli deductibile : [...] i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;[...]"

Pct.54 din Norme metodologice : " Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:[...]

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal;

- **valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării, și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare ;"**

Având în vedere considerentele mai sus prezentate, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate în sumă de ... lei RON, limitând cheltuiela deductibilă la nivelul venitului realizat din înstrăinare, respectiv la suma de lei RON.

Având în vedere că rațiunea unui act comercial este prin definiție obținerea unui profit, în cazul da față a unui venit suplimentar vis a vis de cheltuielile angajate ceea ce este caracteristic unei conduite comerciale obișnuite, există situații obiective, cu titlu de excepție când contribuabilii sunt nevoiți tocmai pentru a evita o pierdere mai mare să vândă sub costuri.

Tocmai aceste excepții le-a avut în vedere și legiuitorul când a dispus limitarea deductibilității cheltuielilor la nivelul **venitului realizat din înstrăinare** a bunurilor amortizabile înstrăinate înainte de a fi recuperată cheltuiela avansată cu achiziționarea acestora prin amortizare, normă respectată întocmai de organele de inspecție fiscală, cu atât mai mult cu cât în anul 2003 constatarea că petenta a înregistrat pierdere din această activitate.

Chiar și în condițiile în care organele de inspecție fiscală ar fi procedat eronat la stabilirea bazei impozabile aferentă anului 2004, nedispunând măsura de înregistrare a venitului nerealizat prin vânzare în sumă de lei RON, cu consecința majorării bazei impozabile a impozitului pe venit, potrivit dispozițiilor art.183 alin.(3) din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală, care prevede că : **"Prin soluționarea contestației nu se poate crea o situație mai grea contestatorului în propria cale de atac "** organele de soluționare vor menține constatările organelor de control cu privire la calculul bazei impozabile aferentă anului 2004.

Referitor la critica contestatoarei cu privire la modul de estimare efectuat de organele de inspecție fiscală asupra veniturilor realizate în anul 2004 din comercializarea produselor obținute din procesarea laptelui, organele de soluționare a contestației rețin ca neântemeiate susținerile acesteia având în vedere prevederile **art. 65 din OG 92/2003** privind Codul de procedură fiscală potrivit căroră "(1) **Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze.** În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

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

Totodată, potrivit pct.65.2 din HG 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a OG 92/2003 **" Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai**

contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare."

Astfel, organele de soluționare a contestației rețin că și în anul 2004 petenta a realizat venituri din comercializarea produselor rezultate din procesarea laptelui și a vânzării cărnii, pe care nu le-a evidențiat și declarat și pe cale de consecință organele de inspecție fiscală au procedat corect la estimarea veniturilor realizate de petentă ținând cont de datele și informațiile obținute de la contribuabilii cu activități similare, respectiv SC Y S SRL din Rm. Vlcea.

Mai mult decât atât, în susținerea contestației formulate la acest capăt de cerere, petenta avea obligația să dovedească actele și faptele care stau la baza declarațiilor și motivărilor formulate ca orice altă cerere adresată organului fiscal.

Astfel, petenta nu face decât simple afirmații fără a anexa nici un fel de document în susținerea acestora, situație față de care nefiind probate, **estimarea** efectuată de organele fiscale rămâne valabilă.

ÎN CONCLUZIE, având în vedere considerentele reținute anterior rezultă că, cheltuielile avute în vedere de organele de control la stabilirea bazei impozabile suplimentară aferentă anului 2004, stabilită prin Decizia de impunere din 21.08.2006, sunt nedeductibile la calculul venitului net impozabil .

Față de cele de mai sus, organele de soluționare a contestației rețin legal stabilită baza impozabilă suplimentară aferentă anului 2004, prin Decizia de impunere din 21.08.2006, în sumă de lei RON, contestația petentei la acest capăt de cerere apărând ca neântemeiată.

4. Referitor la suma de ... lei RON reprezentând diferențe de impozit constatate în plus prin Decizia de impunere din 07.09.2006 privind veniturile realizate de persoanele fizice cu domiciliul în România în anul 2004, se rețin următoarele:

În fapt, doamna X în anul 2004 a obținut atât venituri nete din salarii cât și venituri nete din activități independente pentru care AFP Băbeni a stabilit plăți anticipate cu titlu de impozit.

Inițial, prin decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate în anul 2004, emisă de organele fiscale în anul 2005, au fost stabilite în sarcina doamnei X diferențe de impozit stabilite în plus (de plată) în sumă de lei RON.

Ulterior, urmare inspecției fiscale efectuate la data de 17.08.2006, s-a emis Decizia de impunere anuală din 07.09.2006, prin care s-a stabilit în sarcina petentei diferențe de impozit stabilite în plus (de plată) în sumă de lei RON și o diferență de impozit constatată în plus (de plată) în sumă de lei RON.

La calculul obligațiilor stabilite în contul impozitului anual din Decizia de impunere anuală pe anul 2004 emisă din 07.09.2006, organele de impunere au luat în calcul ca venit net suma de lei RON și nu au luat în calcul reportul anului 2003, respectiv pierderea în sumă de lei RON asupra căruia organele de soluționare a contestației s-au pronunțat anterior la pct.1.

Având în vedere considerentele mai sus prezentate, organele de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra legalității diferenței de impozit în sumă de ... lei RON, stabilită prin Decizia de impunere din 07.09.2006, ceea ce impune desființarea acesteia și refacerea ei în conformitate cu considerentele reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

În drept, sunt aplicabile prevederilor art.186, alin.3 din OG 92/2003 rep. privind Codul de procedură fiscală care precizează : " Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare. "

5.Referitor la suma de lei RON reprezentând diferențe de impozit stabilite în minus prin Decizia de impunere din 07.09.2006 privind veniturile realizate de persoanele fizice cu domiciliul în România în anul 2005 , se rețin următoarele:

În fapt, la data de 20.09.2006, petenta a formulat contestație, înregistrată la Direcția

realizate de persoanele fizice în anul 2005, emisă la data de 07.09.2006 și a raportului de inspecție anexă la acestea.

Cu adresa nr.....23.10.2006, organele de soluționare a contestației din cadrul DGFP Vâlcea, au solicitat petentei nominalizarea punctual a sumelor contestate și implicit motivarea acestora.

La data de 27.10.2006, petenta a depus la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Vâlcea adresa înregistrată sub nr...., în cuprinsul căreia petenta nu aduce argumente în ceea ce privește sumele contestate la acest capăt de cerere, și nu menționează motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază aceasta.

În drept, art.176, alin.1 și 183 alin.1 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală precizează : " Forma și conținutul contestației

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și ștampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

Art. 183 din același act normativ mai sus menționat, precizează: "**(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**"

Totodată conform prevederilor pct.2.4 și 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OMF 519/2005:

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

2.5.În exercitarea rolului activ, organul de soluționare va solicita contestatorului, pe bază de scrisoare recomandată cu confirmare de primire, prezentarea, în termen de cinci zile de la data comunicării acesteia, a motivelor de fapt și de drept, sub sancțiunea respingerii contestației ca nemotivată."

Ținând cont de prevederile legale invocate, precum și de faptul că petenta în susținerea contestației, formulată prin adresa nr.... / 20.09.2006 completată cu adresa nr.... /27.10.2006, a prezentat motivele de fapt și de drept care stau la baza acesteia, numai în ceea ce privește Decizia de impunere din 21.08.2006 privind modul de stabilire a bazei impozabile aferente anului 2003 și 2004, Decizia de impunere anuală pe anul 2003 din 07.09.2006 și Decizia de impunere anuală pe anul 2004 din 07.09.2006 fără însă a le preciza și pe cele privind Decizia de impunere din 07.09.2006 privind veniturile realizate de persoanele fizice cu domiciliul în România în anul 2005, acestea fiind elemente obligatorii pe care trebuie să le cuprindă contestația, organul de soluționare competent neputându-se substitui contestatoarei, contestația urmează a fi respinsă ca nemotivată pentru suma de lei RON, reprezentând diferențe de impozit stabilite în minus.

Asupra contestației formulate de PF X, serviciul juridic din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Vâlcea, prin adresa din 11.10.2006 , existentă la dosarul cauzei, opiniază în același sens.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art.179 alin.(1) lit.a), art.181 și art.186 alin.3 din OG92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală rep.la 26.09.2005 se :

D E C I D E

Art.1 Respingerea contestației formulate de **PF X** ca neîntemeiată, în ceea ce privește

Art.2 Desființarea Deciziei de impunere anuală pe anul 2004 din 07.09.2006, întocmită pentru **PF X** de Administrația Finanțelor Publice Băbeni și refacerea acesteia în conformitate cu considerentele legale reținute în cuprinsul deciziei astfel pronunțate.

Art.3. Respingerea contestației formulate de **PF X** privind Decizia de impunere privind veniturile realizate de persoanele fizice cu domiciliul în România în anul 2005, din 07.09.2006, ca nemotivată și neargumentată.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată în termen de 180 de zile la Tribunalul Vâlcea.

DIRECTOR EXECUTIV,