



**DECIZIA nr. 39/30.06.2011**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**P.F.A. B. I.-M.**  
înregistrată la D.G.F.P. V. sub nr. ../18.04.2011

Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției generale a finanțelor publice V. a fost sesizat de către Activitatea de Inspecție Fiscală V.-Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. ../29.04.2011, înregistrată la registratura generală a D.G.F.P. V. sub nr. ../05.05.2011, asupra contestației nr. ../05.04.2011 formulată de P.F.A. B. I.-M. CNP: .. domiciliat în B., str. C. nr. .., bl. .., sc. .., ap..., jud. V. împotriva:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011;

- Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011;

- Raportului de inspecție fiscală nr. ../15.03.2011, comunicate pe bază de semnătură, în data de 18.03.2011 cu adresa nr. ../15.03.2011, domnului B. I.-M..

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.F.P. V. sub nr. ../18.04.2011 și la A.I.F. V. sub nr. ../20.04.2011 îl constituie obligațiile fiscale în suma de .. lei reprezentând:

- **impozit pe venit aferent anilor 2008 și 2009 în sumă totală de .. lei;**

- **taxa pe valoarea adăugată în suma de .. lei;**

- **majorări de întârziere aferente TVA în suma .. lei** stabilite prin deciziile de impunere contestate,

Totodată solicită și suspendarea executării silite.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin.1 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 31.07.2007 cu modificările și completările ulterioare la D.G.F.P. V. sub nr. ../18.04.2011, repartizată și înregistrată la AIF V., organul emitent al actelor administrativ fiscale contestate sub nr. ../20.04.2011, deciziile de impunere și raportul de inspecție fiscală înregistrate sub nr. ../15.03.2011 fiindu-i înaintate pe bază de semnătură, aflată în copie la dosarul cauzei, în data de 18.04.2011.

I. P.F.A. B. I.-M. cu sediul în municipiul B., strada C. nr. .., bloc .., scara .., ap. .., județul V., CNP: .. formulează contestația împotriva obligațiilor fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară *activități* independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, Decizia de impunere privind taxa pe valoare adăugată și alte obligații fiscale și împotriva Raportului de Inspecție Fiscală, toate înregistrate cu nr. ../15.03.2011, emise de DGFP V., Activitatea de Inspecție Fiscală V., Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, ca urmare a încheierii controlului fiscal pentru perioada 01.01.2008-31.12.2009 pentru impozitul pe venit și 01.02.2008 – 31.12.2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă totală de .. lei reprezentând:

a) impozitul pe venit - în sumă de totală de .. lei, din care pentru anul 2008

suma de .. și pentru anul 2009 suma de .. lei;

b) taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă de .. lei și obligațiile fiscale accesorii de plată stabilite, respectiv majorări de întârziere aferente tva stabilite suplimentar în sumă de .. lei.

Totodată solicită suspendarea executării silite până la soluționarea contestației.

Motivele de fapt și de drept invocate de P.F.A. B. I.-M.L sunt:

- a desfășurat activitate de expertize tehnice judiciare dar a realizat venituri și în baza unui contract de agent emis de ING Asigurări de Viață S.A. B., conform actelor verificate de inspecția fiscală.

-organul de inspecție fiscală a apreciat în capitolului III din raport, că P.F.A. B. I.-M. a realizat la 31.12.2007 o cifră de afaceri de peste 35.000 euro și conform dispozițiilor art. 151 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 avea obligația conform art. 152, alin. (6) din același act normativ să se înregistreze ca plătitor de TVA, deoarece:

- deși au invocat art. 152 - Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici, alin. 1 și 2 din Codul fiscal, aplică doar alin. 1 care prevede că *“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate aplica scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b)”*.

- , fără a ține cont și de aceste prevederi dau o interpretare eronată termenului valoare totală REALIZATA, fără a lua în calcul alin. 2 care arată clar că cifra de afaceri folosită drept referință în stabilirea plății TVA este valoarea totală a veniturilor etc. exclusiv taxa. Astfel, dacă din valoarea de .. lei stabilită de control ca fiind încasată la data de 31.12.2007 s-ar scădea TVA, se poate observa ca valoarea ar fi mult mai mică decât plafonul de 35.000 euro.

- baza de impunere nu a fost stabilită corect, nu trebuia luată în calcul valoarea euro de la data aderării, în cauza fiind aplicabil cursul euro de la data facturării (art. 139<sup>1</sup>), fluctuațiile valutare ducând în mod corect la o bază de impunere în lei diferită.

- textele de lege invocate pentru impunerea ca plătitor de TVA pentru venituri mai mari de 35.000 euro NU SUNT CORECTE, astfel că inspectorii fiscali s-au aflat în eroare, atât ca forma cât și ca fond, în momentul în care au considerat ca veniturile P.F.A. B. I.-M. din anul 2007 depășesc suma de 35.000 euro și astfel procedând la modificarea bazei de impunere privind calculul TVA, au stabilit în sarcina acesteia TVA de plată de .. lei și obligațiile fiscale accesorii de plată în sumă de .. lei.

- în anul 2008 a fost efectuat un control pentru perioada 17.09.2004-31.12.2007 care a avut ca obiectiv ”modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor de plată la bugetul de stat” și prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. ../31.10.2008, referitor la TVA, se arată în mod clar faptul că **în anul 2007 P.F.A. B. I nu a depășit plafonul prevăzut de lege pentru a deveni plătitor de TVA și nici nu a fost înregistrat opțional ca plătitor, constatare ce vine în contradicție cu constatările făcute de în 2011** iar din perioada respectivă și până în prezent nu a apărut nici o situație nouă care să modifice cele stabilite prin controlul din 2008.

- alte aspecte pe care inspecția le-a analizat greșit și au influențat în mod real baza de impozitare:

- au fost scoase în mod eronat cheltuieli care puteau fi deduse conform art. 48, alin. 2 din Codul fiscal (exemple: carburant, consumabile auto, materiale de construcție, etc.);

- activitatea de expertiză se desfășoară în baza unei legi speciale, care nu au fost avute în vedere;

- în actele de control s-a stabilit în mod eronat amortizările pentru obiectele de inventar achiziționate în această perioadă (exemplu: stația totală - SH) reducându-se astfel baza de impunere;

- s-au scos din deduceri bonuri fiscale mai mari de 100 de lei pentru că nu erau însoțite de facturi, situație în care totuși s-a făcut dovada cheltuielilor respective; actele care prevedeau această sumă au fost abrogate;

- nu s-a avut în vedere faptul că pentru deplasarea la efectuarea expertizelor a fost necesară deplasarea în teren [art. 133 (4) a)]; cheltuielile de deplasare au fost suportate inițial de domnul B. și în acest caz aceste cheltuieli au fost incluse în venitul brut în mod eronat;

- s-au însumat venituri din activități diferite care sunt impozitate și tratate diferit de legislația fiscală; o parte importantă din veniturile pe anul 2008 au fost obținute din activități nesupuse regimului TVA și anume din activități de asigurări de viață (art. 141, alin. 2 litera b din Codul Fiscal);

- nu s-a analizat solidaritatea răspunderii privind plata de TVA conform art 151, indice 2, alin 1; facturile au fost emise fără TVA, condiție în care aceasta nu a fost colectată, răspunderea fiind solidară cu beneficiarii serviciilor; inclusiv cu membrii echipei de inspecție fiscală din 2008;

- controlul nu a fost finalizat, nerespectându-se datele din avizul de inspecție fiscală.

Ca urmare, petentul solicită reanalizarea obligației fiscale de plată a TVA, a majorărilor de întârziere, dobânzilor și penalităților de întârziere dar și a obligației fiscale suplimentare de plată privind impozitul pe venit, în baza prevederilor:

1. Legii 571/2003 privind Codul fiscal publicată în M.O. nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare, **art. 19. - (1) Profitul impozabil se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile și la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul și alte elemente similare veniturilor și cheltuielilor potrivit normelor de aplicare;**

2. Hotărârii Guvernului nr. 44 din 22/1/2004, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 112 din 06/02/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, alin. 12. *„Veniturile și cheltuielile care se iau în calcul la stabilirea profitului impozabil înregistrate în contabilitate potrivit reglementărilor contabile date în baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.*

3. OMF nr. 1752 din 17/11/2005 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1080 din 30/11/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, modificat prin OMF nr. 2374 din 12/12/2007, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 25 din 14/01/2008 punctele:174 alin. (1) - *“Cheltuielile efectuate și veniturile realizate în exercițiul financiar curent, dar care privesc exercițiile financiare următoare, se înregistrează distinct în contabilitate, la cheltuieli în avans sau venituri în avans. după caz...”*

4. Anexa din 12/12/2007, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 25 bis din 14.01.2008 la Ordinul 2374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.52/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene conform căroră: *„veniturile înregistrate în avans, aferente perioadelor/exercițiilor financiare următoare, cum sunt: sumele facturate sau încasate din chirii, abonamente, asigurări etc. (411, 461, 512. 531);*

5. Constituția României publicată în Monitorul Oficial, partea I nr. 767 din 31.10

2003 care la art. 15 — Universalitatea, alin. 2 arată că “Legea dispune numai pentru viitor, cu excepția legii penale sau contravenționale mai favorabile”. Prin aplicarea greșită a art. 152 alin. 1 și 2 s-au încălcat prevederile:

- art. 16- *Egalitatea în drepturi (1) - „Cetățenii sunt egali în fața legii și a autorităților publice, fără privilegii și fără discriminări”, și*

- art. 56 - *Contribuții financiare - alin. (2) “Sistemul legal de impuneri trebuie să asigure așezarea justă a sarcinilor fiscale” din Constituția României și totodată, principiile neutralității măsurilor fiscale și al corectitudinii impunerii prevăzute de art. 3 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal dar și prevederile art. 13, art. 7, art. 32 și art. 70 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare.*

În concluzie, ca urmare a celor prezentate mai sus, solicită ca prin decizia de soluționare a contestației să se desființeze actele administrative contestate, respectiv, Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale, Raportul de Inspecție Fiscală, toate înregistrate cu nr. ./15.03.2011, emise de D.G.F.P. V., Activitatea de Inspecție Fiscală V., Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ./15.03.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ./15.03.2011 și a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. ./15.03.2011 organele de inspecție fiscală au consemnat:

- Inspecția fiscală s-a desfășurat, în baza programului de inspecție fiscală pe luna martie 2011 și a Avizului de inspecție fiscală cu nr. ./15.02.2011, însușit de contribuabil la data de 16.02.2011, în perioada 02.03.2011-15.03.2011, atât la sediul contribuabilului cât și la sediul Administrației Finanțelor Publice B.;

Perioada verificată 01.01.2008-31.12.2009 pentru impozitul pe venit, impozitul pe venit din salarii și contribuții iar pentru taxa pe valoare adăugată pentru perioada 01.02.2008-31.12.2010;

Obiectivul inspecției fiscale: Inspecția fiscală a avut ca obiectiv, modul de stabilire, evidențiere, declarare și virare a obligațiilor de plată la bugetul general consolidat.

Din studierea dosarului fiscal existent la sediul Administrației Finanțelor Publice B. au rezultat următoarele:

- P.F.A. B. I.-M.L a fost autorizată de Ministerul Justiției Biroul Central pentru expertize Tehnice Judiciare „să realizeze lucrări de topografie, cadastru și geodezie”, conform legitimației de expert tehnic nr. .... din data de 01.08.2000.

- P.F.A. B. I.-M. a realizat venituri în baza unui contract de agent de asigurare nr. ./31.08.2006 emis de ING Asigurări de Viață S.A. B..

Sediul social declarat a fost situat în localitatea B., str. C., nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ..., județul V.i.

- P.F.A. B. I.-M. nu s-a înregistrat cu cod de identificare fiscală începând cu 01.01.2007 conform OMFP nr.1346/14.08.2006, cap.1, pct. 2.1.

- ultima inspecție fiscală a fost efectuată la data de 31.10.2008 conform Raportului de inspecție fiscală nr. ./31.10.2008 care a cuprins perioada 01.11.2004 – 31.12.2007.

#### **Constatări privind taxa pe valoare adăugată:**

Baza legală în temeiul cărei s-a efectuat verificarea, este Legea nr. 571/2003,

privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Inspekția fiscală a cuprins perioada de la 01.02.2008 la 31.12.2010.

P.F.A. B. I.-M. a realizat o cifră de afaceri de peste 35.000 euro conform art. 152 alin. 1 și 2 din Legea 571 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, în luna decembrie 2007 (a încasat la data de 31.12.2007 suma de .. lei) și conform prevederilor art. 152, alin. 6, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, avea obligația să se înregistreze ca plătitor de TVA începând cu data de 02.02.2008.

P.F.A. B. I.-M. nu este luat în evidență ca plătitor de taxă pe valoare adăugată până la data efectuării inspekției fiscale.

În perioada verificată contribuabilul nu a depus deconturi de TVA la Administrația Finanțelor Publice Bârlad deoarece nu s-a înregistrat ca plătitor de TVA.

#### **- Taxa pe valoare adăugată colectată**

În urma verificării documentelor puse la dispoziție de contribuabil a rezultat TVA colectată pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010 în sumă de .. lei ca urmare a faptului că P.F.A. B. I.-M. nu s-a înregistrat în termen ca plătitor de TVA în conformitate cu prevederile art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a H.G. nr. 44/2004 cu modificările și completările ulterioare.

#### **- Taxa pe valoare adăugată deductibilă**

Verificarea s-a efectuat conform Legii nr. 571/2003, art. 145 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și s-a stabilit că P.F.A. B. I.-M. are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei aferentă bunurilor achiziționate în interesul operațiunilor sale taxabile în perioada 01.01.2008- 31.12.2008.

Față de aceste constatări organul de inspekție fiscală a stabilit că P.F.A. B. I. M. datorează la bugetul statului taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei stabilită ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .. lei și taxa pe valoarea adăugată deductibilă în sumă de .. lei.

Organul de inspekție fiscală a mai consemnat:

- Contribuabilul a efectuat în anul 2008 operațiuni care sunt scutite de TVA respectiv încasări din activitatea de asigurări în baza contractului de agent de asigurări.

- P.F.A. B. I.-M. are dreptul să ajusteze baza de impozitare în primul decont depus după înregistrare sau după caz într-un decont ulterior conform art.153, alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența constatată la inspekția fiscală în conformitate cu prevederile O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată și O.U.G. nr. 39/2010 au fost calculate majorări de întârziere, dobânzi și penalități în sumă de .. lei.

#### **Constatări privind impozitul pe venit**

Baza legală în temeiul căreia s-a efectuat verificarea, este Ordinul M.F. 1040/2004 și Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Perioada verificată: 01.01.2008-31.12.2009.

Venituri realizate din activități independente pe anul 2008.

Pentru veniturile realizate din activitatea de expertize tehnice judiciare.

Pentru veniturile realizate din activități independente pe anul 2008, P.F.A. B. I.-M. a depus Declarația privind veniturile realizate în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice B..

În baza art. 83 alin. (3), art. 87 și art 115 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal a fost emisă Decizie de impunere anuală pentru veniturile declarate nr... din 16.06.2009 din care rezulta că pentru anul 2008, P.F.A. B. I.-M. avea de plată la bugetul de stat, o diferență de impozit anual de regularizat în sumă de .. lei.

Pentru anul 2008, P.F.A. B. I.-M.L nu a fost impusă la plata impozitului pe venit anticipat. Impozitarea s-a efectuat prin stopaj la sursă, conform adeverinței nr. .. din 30.01.2009 emisă de Biroul local de expertize și s-a reținut conform art. 53 din Codul Fiscal suma de .. lei.

În urma verificării documentelor de evidență puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, a rezultat că, P.F.A. B. I.-M., în anul 2008 a realizat următoarele venituri și cheltuieli:

	Unitate (după declarație)	Control	Diferențe
-Venit brut	.. lei;	.. lei;	-.. lei;
-Cheltuieli deductibile	.. lei;	.. lei;	-.. lei;
-Venit net	.. lei;	.. lei;	-.. lei

Diferența constatată la inspecția fiscală se datorează următoarelor cauze:

- **suma de .. lei** stabilită în minus la venitul brut reprezintă taxa pe valoare adăugată care nu se include la venitul brut.

- **suma de .. lei** stabilită în minus la cheltuieli deductibile reprezintă:

- *suma de .. lei* reprezintă taxa pe valoare adăugată care nu se include la cheltuieli deductibile;

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli efectuate pentru anul 2007 achitate cu chitanța nr. ../28.03.2007.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli nedeductibile fiind cheltuieli achitate cu bon fiscal nr. ../17.06.2008 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../10.03.2008 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../09.04.2008 în valoare de .. lei și bon fiscal nr. ../15.07.2008 în valoare de .. lei pentru care nu prezintă factura conform art. 1, pct. 2, lit d din Ordinul MF nr. 293/22.02.2006.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli care nu sunt pe numele firmei conform facturii nr. ../26.05.2008 în valoare de .. lei, factura nr. ../16.07.2008 în valoare de .. lei, factura nr. ../16.07.2008 în valoare de .. lei.

- *suma de .. lei* reprezintă eroare la calculul amortizării la mijlocul fix stație total, contribuabilul a calculat eronat amortizarea pentru 6 luni în loc de o lună.

- *suma de .. lei* reprezintă calcul eronat la mijlocul fix stație total contribuabilul a calculat amortizarea în doi ani, corect este de 8 ani.

- *suma de .. lei* reprezintă calcul eronat la mijlocul fix laptop, contribuabilul a inclus la amortizare și taxa pe valoare adăugată.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli cu asigurare de viață care nu sunt cheltuieli deductibile art. 48, alin. 7, lit. D.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli cu asigurarea apartament peste limita de 38% conform contract de comodat.

Ca urmare au fost stabilite diferențe în minus la *impozitul pe venitul anual de regularizat suma de .. lei.*

Pentru venituri realizate în baza unui contract de agent asigurări.

Pentru veniturile realizate din activități independente pe anul 2008, P.F.A. B. I.-M. a depus Declarația privind veniturile realizate în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice B..

În baza art. 83 alin (3), art. 87 și art 115 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal au fost emisă Decizie de impunere anuală pentru veniturile declarate nr. ../16.06.2009 din care rezultă că, în urma veniturilor realizate din contract de agent asigurări pe anul 2008, P.F.A. B. I.-M. are de plată la bugetul de stat, o diferență de impozit anual de regularizat în sumă de ... lei.

Pentru anul 2008, P.F.A. B. I.-M. nu a fost impusă la plata impozitului pe venit anticipat. Impozitarea s-a efectuat prin stopaj la sursa conform adeverințelor existente

la dosarul fiscal emise de ING Asigurări de Viață S.A, s-a reținut conform art. 53 din Codul Fiscal suma de .. lei.

În urma inspecției fiscale nu au fost stabilite diferențe la impozitul pe venitul anual de regularizat.

### **Venituri realizate din activități independente pe anul 2009.**

#### Venituri realizate din activitatea de expertize tehnice judiciare pe anul 2009.

Pentru veniturile realizate din profesii libere pe anul 2009 P.F. B. I.-M. a depus Declarația privind veniturile realizate în termenul legal la Administrația Finanțelor Publice B..

În baza art. 67, art. 84 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal au fost emisă Decizie de impunere anuală pentru veniturile declarate nr. ../18.05.2010, din care rezultă că pentru anul 2009, P.F.A. B. I.-M. are de primit de la bugetul de stat o diferență de impozit anual de regularizat în sumă de .... lei.

Pentru anul 2009, P.F.A. B. I.-M.L nu a fost impusă la plata impozitului pe venit anticipat. Impozitarea s-a efectuat prin stopaj la sursă conform adeverinței nr. .. din 06.05.2010 emisă de Biroul local de expertize s-a reținut conform art. 53 din Codul Fiscal suma de .. lei.

În urma verificării documentelor de evidență puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, rezulta ca, P.F.A. B. I.-M., în anul 2009 a realizat următoarele venituri si cheltuieli

	Unitate (după declarație)	Control	Diferențe
-Venit brut	.. lei;	.. lei;	-.. lei;
-Cheltuieli deductibile	.. lei;	... lei;	-.. lei;
-Venit net	.. lei;	.. lei;	+.. lei;

Diferență constatată la inspecția fiscală se datorează următoarelor cauze:

- suma de .. lei stabilită în minus la venitul brut reprezintă taxa pe valoare adăugată care nu se include la venitul brut.

- suma de .. lei stabilită în minus la cheltuieli deductibile reprezintă:

- *suma de .. lei* reprezintă combustibil achiziționat în perioada 01.05.2009 31.12.2009 (prezentat detaliat în anexa nr. 4) care este cheltuială nedeductibilă conform art. 32, punctul 7 din O.U.G. 34/11.04.2009.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli achitate cu bon fiscal nr. ../11.06.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../26.08.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../27.08.2009 în valoare de .. lei și bon fiscal nr. ../27.08.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../27.08.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../26.07.2009 în valoare de .. lei si bon fiscal nr. ../26.08.2009 în valoare de .. lei bon fiscal nr. ../26.08.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal Nr. ../27.08.2009 în valoare de .. lei și bon fiscal nr. ../28.08.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal fir. ../03.01.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../16.09.2009 în valoare de .. lei și bon fiscal nr. ../03.07.2009 în valoare de .. lei, bon fiscal nr. ../08.10.2009 în valoare de ... lei, bon fiscal nr. ../18.04.2009 în valoare de .. lei pentru care nu prezintă factura și conform art. 1, pct. 2, lit d din Ordinul MF nr. 293/22.02.2006 acestea sunt cheltuieli nedeductibile.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli care *nu sunt pe numele firmei* conform facturii nr. ../29.06.2009 în valoare de .. lei;

- *suma de .. lei* reprezintă calcul eronat amortizare la mijlocul fix stație total; contribuabilul a calculat amortizarea în doi ani, corect este de 8 ani.

- *suma de .. lei* reprezintă calcul eronat amortizare la mijlocul fix laptop; contribuabilul a inclus la amortizare și taxa pe valoare adăugată;

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli cu asigurare de viață care nu sunt cheltuieli deductibile art. 48, alin. 7, lit. d, din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, cu

modificările și completările ulterioare.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli cu asigurare apartament peste limita de 38% conform contract de comodat;

- *suma de .. lei* declarată eronat de contribuabil care nu este înregistrată în registru jurnal de încasări și plăți și nu prezintă documente justificative.

- **suma de .. lei** reprezintă cheltuieli cu materiale pentru amenajare spațiu care depășesc limita de 38% cota parte din apartament conform contract de comodat.

În urma inspecției fiscale au fost stabilite diferențe în plus la impozitul pe venitul anual de regularizat în sumă de ... lei.

### **Venituri realizate din activități independente pe anul 2010**

#### Venituri realizate din activitatea de expertize tehnice judiciare 2010

Contribuabilul a depus Declarația privind veniturile realizate pe anul 2010 la data de 09.03.2011 la Administrația Finanțelor Publice B. înregistrată sub nr. ../09.03.2011.

Până la finalizarea inspecției fiscale nu a fost emisă Decizia de impunere anuală fapt pentru care nu s-a putut efectua inspecția fiscală pe anul 2010.

III. Din analiza actelor și documentelor existente la dosarul cauzei, în raport cu prevederile legale aplicabile speței și având în vedere motivațiile invocate de contestatoare, se rețin următoarele:

**A. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de .. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .. lei** stabilite prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011:

**Cauza supusă soluționării este dacă P.F.A. B. I.-M. CNP: ... domiciliat în B., str. C.nr. . , bl. ..., sc. ..., ap..., jud. V.datorează bugetului general consolidat al statului suma de .. lei, din care: .. lei diferență T.V.A., .. lei majorări de întârziere aferente TVA, în condițiile în care nu s-a înregistrat ca plătitoare de taxă pe valoarea adăugată la termenul legal.**

**În fapt**, ca urmare a inspecției fiscale generale desfășurată la P.F.A. B. I.-M.L., organele de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P.- A.I.F. V. au întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. ../15.03.2011, au emis Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. ../15.03.2011 prin care au stabilit în sarcina contestatoarei obligațiile fiscale în sumă totală de .. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată în sumă de .. lei și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .. lei, motivul de fapt invocat pentru stabilirea acestor obligații fiscale suplimentare de plată fiind neînregistrarea în termen ca plătitor de TVA a persoanei fizice autorizate verificate, contrar prevederilor art. 152 alin. (6) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală consemnează că data de la care că P.F.A. B. I. – M. a depășit plafonul prevăzut de art. 152 alin. (1) din Codul fiscal și avea obligația să solicite (în termen de 10 zile ) înregistrarea ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată este 31.12.2007.

Prin contestația formulată P.F.A. B.I.-M. solicită anularea Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. ../15.03.2011, motivând că:

a) baza de impunere nu a fost stabilită corect, nu trebuia luată în calcul valoarea euro de la data aderării, în cauza fiind aplicabil cursul euro de la data



facturării (art. 139<sup>1</sup>), fluctuațiile valutare ducând în mod corect la o bază de impunere în lei diferită.

b) textele de lege invocate pentru impunerea ca plătitor de TVA pentru venituri mai mari de 35.000 euro NU SUNT CORECTE, astfel că inspectorii fiscali s-au aflat în eroare, atât ca forma cât și ca fond, în momentul în care au considerat ca veniturile P.F.A. B. I.-M. din anul 2007 depășesc suma de 35.000 euro;

c) în anul 2008 a fost efectuat un control pentru perioada 17.09.2004 -31.12.2007 și, prin Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../31.10.2008, referitor la TVA, se arată în mod clar faptul că **în anul 2007 P.F.A. B. I nu a depășit plafonul prevăzut de lege pentru a deveni plătitor de TVA și nici nu a fost înregistrat opțional ca plătitor, constatare ce vine în contradicție cu constatările făcute de în 2011;**

d) s-au însumat venituri din activități diferite care sunt impozitate și tratate diferit de legislația fiscală; o parte importantă din veniturile pe anul 2008 au fost obținute din activități nesupuse regimului TVA și anume din activități de asigurări de viață (art. 141, alin. 2 litera b din Codul Fiscal);

e) nu s-a analizat solidaritatea răspunderii privind plata de TVA conform art 151, indice 2, alin 1; facturile au fost emise fără TVA, condiție în care aceasta nu a fost colectată, răspunderea fiind solidară cu beneficiarii serviciilor; inclusiv cu membrii echipei de inspecție fiscală din 2008;

**În drept**, conform prevederilor art.127, alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare și ale H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare astfel:

**Codul fiscal:**

**Persoane impozabile și activitatea economică**

**ART. 127**

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

(3) Nu acționează de o manieră independentă angajații sau oricare alte persoane legate de angajator printr-un contract individual de muncă sau prin orice alte instrumente juridice care creează un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de muncă, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului.

**Codul fiscal:**

**Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării**

**ART. 137**

(1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

**a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț,[...]"**;

**Codul fiscal:**

**ART. 140**

(1) **Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse.**

Articolul 140 din a fost modificat prin pct. 44 din OUG nr. 58/20010 pentru modificarea și completarea [Legii nr. 571/2003](#) privind Codul fiscal și alte măsuri financiar-fiscale, care a intrat în vigoare de la 1 iulie 2010 și precizează:

44. La [articolul 140](#), alineatul (1) se modifică și va avea următorul cuprins:

**"(1) Cota standard este de 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse."**

#### **ART. 141**

**Scutiri pentru operațiuni din interiorul țării**

**(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:**

**a) prestările următoarelor servicii financiare și bancare:**

**6. gestionarea fondurilor comune de plasament și/sau a fondurilor comune de garantare a creanțelor, efectuată de orice entități constituite în acest scop;**

**b) operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare, precum și prestările de servicii în legătură cu operațiunile de asigurare și/sau de reasigurare efectuate de persoanele care intermediază astfel de operațiuni;**

Codul fiscal: (aplicabil la 01.01.2008)

„ **Regimuri speciale**

#### **ART. 152**

**Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici**

**(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).**

**(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:**

**a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125<sup>^</sup>1](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;**

**b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).”**

Norme metodologice:

61. (1) Cursul de schimb valutar prevăzut la [art. 152](#) alin. (1) din Codul fiscal este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

**Codul fiscal**

**Art. 156** (în vigoare la 01.01.2008)

**(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform [art. 153](#), în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform [art. 153](#). Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să**

**stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.**

Norme metodologice:

62. (1) *Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.*

(2) *În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

a) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi datorat-o dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;*

Prin H.G. nr. 1620 din 29 decembrie 2009 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pct. 62(2) a fost modificat și are următorul cuprins:

(2) *În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:*

a) *în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele fiscale competente înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioadă cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organele de control vor înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă conform art. 153 alin. (7) din Codul fiscal;*

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta că, sunt scutite de taxă pe valoarea adăugată, persoanele impozabile a caror cifră de afaceri anuală este inferioară plafonului de 35.000euro ( echivalent a 119.000 lei calculată la cursul de schimb **comunicat de Banca Națională a României la data aderării.**

Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire este constituită din suma fără taxa pe valoarea adăugată a livrarilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile, **incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:**

De asemenea, persoana impozabilă, conform dispozițiilor art. 127 alin. (1) din acelaș act normativ, este definită ca fiind orice persoană care desfășoară, de o

manieră independentă și indiferent de loc, activități economice oricare ar fi fost scopul sau rezultatul acelei activități și care cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reține că;

- PFA B. I.-M. a realizat venituri din activități în baza legitimației de expert tehnic nr. ../01.08.2000 eliberată de Ministerul Justiției, Biroul Central pentru Expertize Tehnice Judiciare astfel:

- în anul 2007 – în sumă de .. lei;
- în anul 2008 – în sumă de .. lei;
- în anul 2009 – în sumă de .. lei;
- în anul 2010 – în sumă de .. lei.

Totodată se constată că domnul B. I. M. a realizat venituri și în baza unui contract consultant asigurări de viață al S. ING Asigurări de viață SA din data de 31.08.2006 și a unui contract de agent marketing al fondurilor de pensii facultative al S.C. ING Asigurări de viață SA din data de 26.01.2007 astfel:

- în anul 2007 – în sumă de .. lei;
- în anul 2008 – în sumă de .. lei;

Aceste 2 contracte au fost puse la dispoziția organului de soluționare de către petent prin adresa înregistrată la DGFP V.sub nr. nr. ../09.06.2011 ca urmare a solicitării ../31.05.2011.

Din analiza celor 2 contracte organul de soluționare reține că în ceea ce privește Contractul de consultant asigurări de viață, petentul a depus la dosar doar 3 file din care nu se pot analiza clauzele contractului, însă în ce privește Contractul de agent de marketing al fondurilor facultative de pensii rezultă, conform Articolului 1 Structura legală:

„1.4. AGENTUL este un întreprinzător independent care acționează în numele Administratorului și în interesul acestuia....;”

1.5 Agentul își asumă sarcina de a ține contabilitatea individuală a veniturilor sale asociate cu activitatea de marketing al fondurilor de pensii facultative prestate, de a plăti individual taxele de sănătate, fondul pentru ajutor de șomaj, conform opțiunilor sale și de a plăti impozitele individuale”

Față de aceste prevederi contractuale se reține că activitatea desfășurată de domnul B.I.-M. în baza celor 2 contracte se încadrează în definiția persoanei impozabile dată de art. 127(1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fiind o activitate desfășurată ca persoană independentă și nu ca angajat sau ca oricare persoană legată de angajator printr-un contract individual de muncă (art. 127) alin. (3) din același act normativ.

Prin urmare, "întreaga activitate a contribuabilului", în sensul dispozițiilor art. 152(2) din Codului fiscal, este constituită din ambele activități desfășurate de acesta (activitatea de expertiză judiciară și activitatea de agent de asigurări) și nu pot fi tratate din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată separat.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilului referitoare la faptul că „ baza de impunere nu a fost stabilită corect, nu trebuia luată în calcul valoarea euro de la data aderării, în cauza fiind aplicabil cursul euro de la data facturării (art. 139<sup>1</sup>), fluctuațiile valutare ducând în mod corect la o bază de impunere în lei diferită” deoarece art.152 alin(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precum și pct. 61(1) din H.G. nr. 44/203 pentru aprobarea Normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal precizează expres „Cursul de schimb valutar prevăzut la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal, este cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României la data aderării.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici susținerea contribuabilului conform căreia „s-au însumat venituri din activități diferite care sunt impozitate și tratate diferit de legislația fiscală întrucât, potrivit dispozițiilor OMFP nr. 1040/2004 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:

"38. (...) Pentru fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică. (...)"

"40. Totalurile lunare din Fisa pentru operațiuni diverse se vor înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c), grupate pe feluri de activități. Totalul veniturilor din Jurnalul privind operațiuni diverse reprezintă venitul contribuabilului." iar veniturile realizate în anul 2007 când contestatorul nu era înregistrat ca plătitor de TVA sunt în sumă de ... lei, fără TVA (nefiind înregistrat ca plătitor prețurile nu cuprind TVA).

Astfel, se constata că, în mod eronat contestatarul subliniază că cifra de afaceri a fost stabilită incorect prin însumarea veniturilor din cele două activități câtă vreme legiuitorul a stipulat expres că, inclusiv din punct de vedere al conducerii evidenței contabile, acesta avea obligația cumulării veniturilor din cele două activități.

Faptul că, începând cu 01.01.2005, venitul net anual impozabil, respectiv impozitul pe venit se stabilesc pe fiecare sursă din categoriile de venituri din activități independente obținute de contribuabil, nu prezintă relevanță, întrucât stabilirea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire, modul de înregistrare și de deducere a TVA sunt aspecte expres prevăzute de reglementările ce vizează taxa pe valoarea adăugată, fara a interfera cu cele care vizează impozitul pe venit.

Totodată, trebuie subliniat și faptul că, în ceea ce privește modalitatea de determinare a cifrei de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire de TVA, în cazul domnului B. I.-M. care desfășoară mai multe activități independente autorizate (activitatea de expertiză judiciară și cea de agent de asigurări) la stabilirea cifrei de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea regimului special de scutire se iau în considerare veniturile realizate cumulat din cele două activități desfășurate de către persoana fizică autorizată.

Față de cele de mai sus se reține că în mod eronat, petentul susține că textele de lege invocate pentru impunerea ca plătitor de TVA pentru venituri mai mari de 35.000 euro NU SUNT CORECTE, astfel că inspectorii fiscali s-au aflat în eroare, atât ca formă cât și ca fond, în momentul în care au considerat ca veniturile P.F.A. B.I.-M. din anul 2007 depășesc suma de 35.000 euro deoarece veniturile încasate în anul 2007, cumulat din cele două activități este în sumă de ... lei;

În ceea ce privește susținerea petentului că Raportul de Inspecție Fiscală nr. .../31.10.2008, referitor la TVA, se arată în mod clar faptul că **în anul 2007 P.F.A. B. I nu a depășit plafonul prevăzut de lege pentru a deveni plătitor de TVA și nici nu a fost înregistrat opțional ca plătitor, constatare ce vine în contradicție cu constatările făcute de în 2011** se reține că în susținerea acestei constatări, în anul 2008, organul de inspecție fiscală nu a arătat motivul de fapt și de drept pe care și-a întemeiat constatarea așa cum prevede art. 43 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare cu privire la conținutul și motivarea actului administrativ fiscal precizează fără echivoc:

„ (2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

d) obiectul actului administrativ fiscal;

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept”; în lipsa acestor elemente este nul de drept.

Totodată se reține ca fiind eronată și susținerea contestatarului conform căreia

„dacă din valoarea de .. lei stabilită de control ca fiind încasată la data de 31.12.2007 s-ar scădea TVA” valoarea ar fi cu mult mai mică decât plafonul de 35.000 euro deoarece conform art. 152 alin (2) *cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și prestațiilor de servicii taxabile incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere, prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f)*, iar veniturile realizate de domnia sa în anul 2007 (conform declarațiilor speciale depuse la organul fiscal pentru anul 2007 cât și a Raportului de inspecție fiscală nr. ..31.10.2008) în sumă de .. lei nu au înglobat și taxa pe valoarea adăugată, în acea perioadă domnul B. I.-M. nefiind persoană înregistrată în scopuri de TVA.

În ceea ce privește solicitarea petentului de a se avea în vedere stabilirea răspunderii solidare atât a beneficiarilor serviciilor cât și a membrilor echipei de inspecție fiscală din 2008 se reține că în conformitate cu prevederile OMFP 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă cât și ale pct. 62. (1) din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare „*Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări*”, ori prin contestația formulată contestatarul nu demonstrează respectarea acestor obligații legale.

Așadar întrucât contribuabilul nu a respectat prevederile legale privind data depășirii plafonului legal de scutire de TVA, și nu și-a îndeplinit obligațiile legale declarative în acest sens, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au stabilit baza de impunere și au individualizat ca obligație de plată taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011 calculată numai asupra veniturilor realizate de petent din activitatea de expertiză judiciară în perioada 01.05.2008-31.12.2010 calculată ca diferență între taxa pe valoarea adăugată colectată în sumă de .. lei pentru perioada 01.05.2008-31.12.2010 și taxa pe valoarea adăugată deductibilă aferentă anului 2008., și pe cale de consecință contestația va fi respinsă pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

Referitor la suma de .. lei reprezentând majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată individualizată prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011, se reține că stabilirea de majorări de întârziere aferente TVA, în sarcina petentului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut debitul de natura TVA în sumă de .. lei, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al majorărilor de întârziere, rezultă că PFA B. I.-M. datorează și suma de .. lei cu titlu de majorări și penalități de întârziere pentru perioada 26.07.2008-11.03.2011, aferente TVA, calculate în conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept “*sequitur principale*”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de PFA B. I.-M. cu sediul în B., str. C. nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap. ..., județul V., CNP .. și pentru suma de .. lei reprezentând majorări și

penalități de întârziere aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011, emisă de Activitatea de Inspectie fiscala din cadrul din cadrul DGFP V...

**B. Referitor la obligația de fiscală totală suplimentară de plată privind impozitul pe venit în sumă de .. lei din care aferent anului 2008 în sumă de -.. lei și anului 2009 în sumă de .. lei:**

***Cauza supusă soluționării este dacă Activitatea de Inspecție Fiscală – Biroul Inspecție fiscală Persoane Fizice din cadrul DGFP V., în raport cu prevederile legale, a determinat corect în sarcina PFA B. I.-M. diferențele suplimentare de impozit pe venitul net anual pentru anii 2008-2009, în suma totală .. lei, în condițiile în care argumentele aduse în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.***

În fapt în baza Raportului de inspectie fiscala nr. ../15.03.2011, AIF V., Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011, prin care a stabilit, pentru anii 2008 - 2009, diferențe de impozit pe venitul net anual în suma totală de .. lei.

Conform celor reținute de organul de inspecție fiscală în Raportul de inspecție fiscală nr. ../15.03.2011 rezulta că PFA B.I.-M. a înregistrat în evidența contabilă, în mod eronat, următoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli aparținând exercițiului financiar 2007 în sumă de .. lei;
- cheltuieli materiale pentru amenajarea spațiului și cu asigurarea apartamentului care depășesc cota de 38% din contractul de comodat în sumă de .. lei;
- cheltuieli înregistrate pe baza bonurilor fiscale cu valoare mai mare de 100 lei, în sumă de .. lei;
- cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe care nu respectă reglementările titlului II din Codul fiscal în sumă de .. lei;
- cheltuieli cu asigurări de viață, în sumă de .. lei;
- cheltuieli care nu sunt pe numele firmei, în sumă de .. lei;
- cheltuieli înregistrate în declarația anuală, fără a deține documente justificative și necuprinse în registrul de încasări și plăți în sumă de .. lei;
- cheltuielilor privind combustibilii înregistrate în perioada 01.05.2009 -31.12.2009, nedeductibile fiscal conform prevederilor art. 32(7) din OUG nr. 32(7) din OUG nr. 34/2009 în sumă de .. lei.

Contribuabilul, contestă integral diferența de impozit pe venit în sumă de .. lei(-.. lei aferent anului 2008+.. lei aferent anului 2009) arătând că:

d) au fost scoase în mod eronat cheltuieli care puteau fi deduse conform art. 48, alin. 2 din Codul fiscal (exemple: carburant, consumabile auto, materiale de construcție, etc.);

a) activitatea de expertiză se desfășoară în baza unei legi speciale, care nu a fost avută în vedere;

b) în actele de control s-a stabilit în mod eronat amortizările pentru obiectele de inventar achiziționate în această perioadă (exemplu: stația totală - SH) reducându-se astfel baza de impunere;

c) s-au scos din deduceri bonuri fiscale mai mari de 100 de lei pentru că nu erau însoțite de facturi, situație în care totuși s-a făcut dovada cheltuielilor respective; actele care prevedeau această sumă au fost abrogate;

d) nu s-a avut în vedere faptul că pentru deplasarea la efectuarea expertizelor a fost necesară deplasarea în teren [art. 133 (4) a)]; cheltuielile de deplasare au fost

suportate inițial de domnul B. și în acest caz aceste cheltuieli au fost incluse în venitul brut în mod eronat;

**În drept,** se fac aplicabile prevederile:

- O.M.F.P. nr.1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă care precizează:

1. *Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați, potrivit prevederilor art. 49 alin. (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, denumită în continuare lege, să organizeze și să conducă evidența contabilă în partidă simplă. B. 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:*

[...];

*- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;*

*- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*

[...]

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.*

F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

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

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

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

c) *să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal;*

d) *cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:*

*- active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*- activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;*

*- boli profesionale, risc profesional și accidente de muncă;*

*- persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din titlul III din Codul fiscal, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.*

*Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:*

[...]

a) *cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:*

[...]

e) *în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:*

*- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;*

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

*- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și*

f) *alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.*

44. *Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:*

i) *cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al*



contribuabilului sau asociațiilor, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;

46[...]. Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse.

47. Pentru cheltuielile deductibile plafonate, înainte de înregistrarea totalului din Fișa pentru operațiuni diverse se va calcula cota care este deductibilă și numai aceasta se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.

48. Venitul brut cuprinde:

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

[...]

49. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

[..-]

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a).

[...].

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârșitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

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.

- prevederile Legii nr. 571/200 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare de la 01.01.2008 astfel:

#### **Codul fiscal:**

##### **Perioada impozabila**

**Art. 44. - (1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.**

##### *Norme metodologice:*

16. Anul fiscal corespunde cu perioada celor 12 luni ale unui an calendaristic în care se realizează veniturile.

**Art. 48. - (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. 49 și 50.**

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în

desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obtin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu conditia impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

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

h) prima de asigurare voluntara de sanatate, conform legii, in limita echivalentului in lei a 200 euro anual pentru o persoana;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h);

m) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.

Referitor la obligațiile privind organizarea evidenței contabile alin. (8) din același articol de lege precizează:

„(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligati să organizeze și să conducă contabilitate in partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de incasări si plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile si drepturile aferente desfasurarii activității.”

- Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

37. *Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.*

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

*a) sa fie efectuate în interesul direct al activității;*

*b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;*

*c) sa fie cuprinse în cheltuielile exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost platite.*

38. *Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:*

*- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezinta garantie bancara pentru creditele utilizate în desfasurarea activității independente a contribuabilului;*

*- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementarile titlului II din Codul fiscal, după caz;*

*- cheltuielile cu functionarea si întretinerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferenta utilizării în scopulafacerii.”*

Ca urmare, prin dispozițiile legale sus-citate, în vigoare in perioada impusă, sunt precizate în mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisă extinderea lor prin analogie.

Se reține că primele condiții generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au

fost plătite;

- sa fie efectuate în interesul direct al activității;
- să corespundă unor cheltuieli efective;
- să fie justificate cu documente.

Totodată, Ordinul MFP nr. 293 din 22 februarie 2006 pentru modificarea [Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005](#) privind aplicarea prevederilor [Hotărârii Guvernului nr. 831/1997](#) pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora

la art.1 alin. 2 precizează:

*"(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor, următoarele documente:*

*a) bonul fiscal emis conform [Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999](#) privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului;*

*d) bonul fiscal emis conform [Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999](#), republicată, cu modificările ulterioare, a cărui valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente."*

Iar în alin 3 al art. 1 acest ordin mai precizează:

*"(3) Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, agenții economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii să emită factura fiscală în conformitate cu prevederile art. 155 alin.(9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, factura, alte documente specifice aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora,(...), după caz."*

Potrivit bazei legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și care sunt justificate cu documente întocmite potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusa impunerii.

De asemenea, sunt deductibile numai:

- cheltuielile efectuate cu funcționarea și întreținerea bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, utilizat în scopul afacerii, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;
- cheltuielile cu primele de asigurare expres enumerate de legiuitor;
- cheltuielile cu amortizarea calculate în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal.

Totodată pentru perioada 01.05.2009-31.12.2009 sunt aplicabile și prevederile art. 32 (7) din OUG nr.34/2009 în sumă de .. lei care precizează:

*„7. La articolul 48 alineatul (7), după litera l) se introduce o nouă litera, litera l1), cu următorul cuprins:*

*"l1) în perioada 1 mai 2009-31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul*

*rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului, cu exceptia situatiei in care vehiculele se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:*

*1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza si protectie, curierat, transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, precum si vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vanzari si de agenti de recrutare a fortei de munca;*

*2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;*

*3. vehiculele utilizate pentru inchirierea catre alte persoane, inclusiv pentru desfasurarea activitatii de instruire in cadrul scolilor de soferi."*

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei argumentul contribuabilului conform căruia activitatea de expertiză se desfășoară în baza unei legi speciale, care nu a fost avută în vedere deoarece persoanele fizice care își desfășoară activitatea de o manieră independentă sunt obligate să respecte aceleași prevederi legale privind organizarea și conducerea contabilității indiferent de obiectul de activitate din care realizează veniturile supuse impozitării.

Totodată se reține că prin contestația formulată petentul susține că în actele de control s-a stabilit în mod eronat amortizările pentru obiectele de inventar achiziționate în această perioadă (exemplu: stația totală - SH) reducându-se astfel baza de impunere, fără a arăta în ce au constat erorile și influența acestora în determinarea venitului net impozabil motiv pentru care simpla afirmație nedemonstrată nu poate conduce la constatarea altei stări de fapt decât cea stabilită la control deoarece în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (19) din Codul fiscal la calculul amortizării mijloacelor fixe trebuie respectate normele privind clasificarea și duratele normale de functionare a mijloacelor fixe elaborate de MFP și întrucât contribuabilul nu a depus documente sau situații din care să rezulte că organele de inspectie fiscala au calculat eronat amortizarea, rezultă ca în mod corect a fost stabilita nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizare „laptop” și „stației total”- în sumă totală de .. lei;

În ceea ce privește susținerea contribuabilului conform căreia s-au scos din deduceri bonuri fiscale mai mari de 100 lei pentru că nu erau însoțite de facturi, situație în care totuși s-a făcut dovada cheltuielilor respective, și că actele care prevedeau această sumă au fost abrogate se reține că în conformitate cu prevederile art. 1 din OMFP nr. 293/ 2006 pentru modificarea [Ordinului inistrului finanțelor publice nr. 1.714/2005](#) „neabrogat „(2) *Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă cu excepția (lit. d) „bonului fiscal emis conform [Ordonanței de urgență a Guvernului nr.28/1999](#), republicată, cu modificările ulterioare, a cărei valoare totală este de până la suma de 100 lei (RON) inclusiv”.*

Deasemenea, afirmația conform căreia, la control, nu s-a avut în vedere faptul că pentru deplasarea la efectuarea expertizelor a fost necesară deplasarea în teren [art. 133 (4) a)]; cheltuielile de deplasare au fost suportate inițial de domnul B. și în acest caz aceste cheltuieli au fost incluse în venitul brut în mod eronat nu poate fi reținută în soluționarea cauzei atâta timp cât în conformitate cu prevederile art. 48 alin (4) condiția generală pe care trebuie sa o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, este” *sa fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente*” iar documentele utilizate la înregistrarea operațiunilor desfășurate să respecte prevederile art 13 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidentei contabile în

partidă simplă care precizează informațiile obligatorii pe care trebuie să le furnizeze orice document pentru a putea avea calitatea de document justificativ așa cum de altfel stipulează și pct.15 din același ordin:” *Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare*”.

Potrivit documentelor aflate la dosarul cauzei rezultă ca domnul B. I.-M., în calitate de persoană fizică autorizată, a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli fără documente sau pe baza unor documente care nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale și care nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă în partidă simplă.

Ținând seama că înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale și au fost emise pe numele persoanei fizice autorizate, la control s-a constatat ca au fost înregistrate cheltuieli pe baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ (emise pe numele altor persoane decât cea autorizată, pe baza de bonuri fiscale cu sume mai mari de 100 lei) sau fără să existe documente la baza înregistrării.

Prin urmare, afirmația contribuabilului conform căreia „cheltuielile de deplasare au fost suportate inițial de domnul B. și în acest caz aceste cheltuieli au fost incluse în venitul brut în mod eronat” este forțată și nu pot fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât s-a arătat că în situația în care documentele nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă în partidă simplă.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect faptul că sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile decontate pe baza documentelor întocmite pe numele persoanei fizice sau cheltuielile fără documente (suma de ... lei+... lei+ ... lei), cheltuielile pe baza de bonuri fiscale cu valoarea mai mare de 100 lei, fără factură (în sumă de .. lei), cheltuielile înregistrate eronat (în sensul că au fost înregistrate în anul 2008 deși privesc anul fiscal 2007 în sumă de .. lei sau care depășesc cota de 38% prevăzută în contractul de comodat în sumă de .. lei) precum și cheltuielile cu combustibili în sumă de .. lei înregistrate în perioada 01.05.2009-31.12.2009.

Totodată se reține că pentru anul 2008, organul de inspecție fiscală a eliminat de la deducere suma de .. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă admisă la deducere pentru perioada 02.2008-31.12.2008 și a diminuat veniturile realizate de contribuabil în perioada 02.2008-31.12.2009 cu suma de .. lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată colectată.

Prin contestația formulată petentul solicită ca la soluționarea contestației să se țină seama de prevederile:

- art. 19 alin.(1) al Legii 571/2003 privind Codul fiscal publicată în M.O. nr. 927/23.12.2003, cu modificările și completările ulterioare;

-, alin. 12 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22/1/2004, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 112 din 06/02/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- pct.174 alin. (1) din OMFP nr. 1752 din 17/11/2005 publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 1080 din 30/11/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, modificat prin OMF nr. 2374 din 12/12/2007, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 25 din 14/01/2008;

- Anexa din 12/12/2007, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 25 bis din 14.01.2008 la Ordinul 2.374/2007 privind modificarea și completarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1.752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, prevederi legale care sunt aplicabile societăților comerciale plătitoare de impozit pe profit și nu pot fi incidente cauzelor privind stabilirea venitului net impozabil și a impozitului pe venit pentru persoanele fizice autorizate care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și care conduc evidența contabilă în partidă simplă.

Față de cele expuse mai sus, făcând aplicarea pct. 2.5. și 11.1 din OMFP nr. 2137/2011 pentru aprobarea Instrucțiunilor Instrucțiuni pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul de soluționare a contestației constată că argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt în măsură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat și pe cale de consecință contestația formulată de PFA B.-M. pentru suma de .. lei reprezentând impozit pe venit stabilit prin decizia de impunere nr. ../15.03.2011 va fi respinsă ca neîntemeiată.

**Referitor la contestația formulată împotriva raportului de inspecție fiscală nr. 797/15.03.2011, cauza supusă soluționării este dacă D.G.F.P. a județului V. se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care raportul de inspecție fiscală nu reprezintă act administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat.**

**În drept**, O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, prevede la:

- art. 205 alin. (1)- *"împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrativ fiscale se poate formula contestație potrivit legii"*;

- art. 110 alin. (3) - *"titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală"*,

- art. 21 alin. (1)- *Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal"*.

- art. 41 *"actul administrativ fiscal este actul emis de organul fiscal competent în aplicarea legislației privind stabilirea, modificarea sau stingerea drepturilor și obligațiilor fiscale"*.

- art. 85 alin. (1) *"impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc:... prin decizie emisă de organul fiscal..."*, -

- art.109 (2): *"la finalizarea inspecției fiscale, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere"*, decizia de impunere reprezentând actul administrativ fiscal susceptibil de a fi contestat conform art. 205 alin. (1) din Codul de procedură fiscală.

Art. 86 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, republicat în data de 31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare prevede că: *"decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori aceasta modifică baza de impunere"*, iar art. 88 prevede că: *"sunt asimilate deciziei de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

a) *deciziile privind rambursări de taxă pe valoare adăugată și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contribuții și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

b) *deciziile referitoare la bazele de impunere;*

c) *deciziile referitoare la obligațiile de plată accesorii;*

d) *procesele-verbale prevăzute la art. 142 alin. (6) și art.168 alin. (2)"*.

Potrivit art. 209 alin. (1) lit. a) din același act normativ, direcțiile generale ale finanțelor publice județene unde contestatorii își au domiciliul fiscal pot soluționa doar: *"contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrativ fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în*

conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziția de măsuri ”.

**În fapt**, PFA B. I.-M. contestă raportul de inspecție fiscală nr. ../15.03.2011 încheiat de D.G.F.P. V. A.I.F. Serviciul Inspecție Persoane Fizice.

Se reține că, numai împotriva titlului de creanță se poate formula contestație iar potrivit articolelor de lege mai sus citate, rezultă cu claritate faptul ca raportul de inspecție fiscală nu poate fi contestat.

Întrucât societatea a formulat contestație și împotriva raportului de inspecție fiscală nr. F VS ../15.03.2011, și având în vedere că deciziile de impunere contestate și analizate prin prezenta, reprezintă titluri de creanță, conform prevederilor art. 109 coroborat cu art. 209 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în data de 31.07.2007 cu modificările și completările ulterioare, raportul de inspecție fiscală nu este susceptibil de a fi contestat, potrivit art. 205 din același act normativ, urmează să fie respinsă contestația referitoare la acest capăt de cerere ca inadmisibilă.

**Referitor la solicitarea PFA B. I.-M. de suspendare a executării actelor administrativ fiscale până la soluționarea contestației:**

**Cauza supusă soluționării este dacă DGFP V. prin Compartimentul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.**

**În fapt**, prin contestația formulată PFA B. I.-M. a solicitat suspendarea executării:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011 și a

- Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011, până la momentul soluționării, pe cale administrativă a contestației.

**În drept**, potrivit art.215 alin. (1) și (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**“(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.**

**(2) Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contribuabilului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în temeiul Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările ulterioare. Instanța competentă poate suspenda executarea, dacă se depune o cauciune de până la 20% din cuantumul sumei contestate, iar în cazul cererilor al căror obiect nu este evaluabil în bani, o cauciune de până la 2.000 lei.”**

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

**“Suspendarea executării actului :**

**(1) În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.**

**(2) Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”**

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea PFA B. I.-M. de suspendare a executării Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011, și a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011 intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Compartimentul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului V.nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești. .

Pentru considerentele arătate, în temeiul prevederilor legale invocate în prezenta decizie, precum și în baza prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu pct.11.1 din O.P.A.N.A.F. nr.2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

## D E C I D E

**Art. 1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației nr. ../15.04.2011 formulată de PFA B. I. pentru obligațiile fiscale în suma de .. lei reprezentând:**

- **impozit pe venit aferent anilor 2008 și 2009 în sumă totală de .. lei;**
- **taxa pe valoarea adăugată în suma de .. lei;**

- **majorări de întârziere aferente TVA în suma .. lei,** stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011, și Decizia de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011

**Art.2. Constatarea necompetenței materiale** a Compartimentului Soluționare Contestații din cadrul DGFP V. privind soluționarea cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală pentru persoane care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../15.03.2011, și a Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală la persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate la organele fiscale nr. .. din data de 15.03.2011.

**Art.3** Respinge ca inadmisibilă contestația formulată de P.F.A. B. I.-M. CNP: .. domiciliat în B., str. C. nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap..., jud. V. împotriva Raportului de Inspecție Fiscală nr. ../15.03.2011.

**Art.4.** Decizia nr. 39/06.2011 privind soluționarea contestației formulată de P.F.A. B. I.-M. CNP: .. domiciliat în B., str. C. nr. ..., bl. ..., sc. ..., ap..., jud. V. se comunică acestuia în condițiile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și A.I.F.-DGFP V..

**Art. 5.** Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul V. în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,**



