



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE



**Agenția Națională de  
Administrare Fiscală**  
Direcția Generală Regională a  
Finanțelor Publice – Timișoara  
Serviciul Solutionare Contestatii

str. Gheorghe Lazăr nr. 9 B  
300081, Timișoara  
Tel : +0256 499 334  
Fax: +0256 499 332  
e-mail : [info.adm@dgfptm.ro](mailto:info.adm@dgfptm.ro)

### **D E C I Z I E nr. 112/41/20.01.2015**

privind solutionarea contestatiei formulate - CNP , cu domiciliul in Timisoara str.

Serviciul Solutionare Contestatii a fost sesizat de AJFP Timis – Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr. ....inregistrata la DGRFP Timis sub nr. ....cu privire la contestatia formulata de PFA ; contribuabilul este inregistrat fiscal cu CIF .....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. ...., Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. .... si a Raportului de inspectie fiscala nr. .... emise de AJFP Timis- Serviciul de Inspectie fiscala persoane fizice 1, a fost depusa in termenul prevazut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata titlul IX, prin ..... conform imputernicirii avocatale nr. ....

Din analiza dosarului contestatiei se constata ca au fost intrunite conditiile prevazute de art. 206 si art. 209 din OG nr. 92/2003 republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale; DGRFP Timisoara prin Serviciul solutionare contestatii este competenta sa se pronunte asupra contestatiei.

**I. Contestatia a fost formulata impotriva masurilor dispuse prin Decizia** de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. ...., Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. .... si a Raportului de inspectie fiscala nr. .... emise de AJFP Timis - Serviciul de Inspectie fiscala persoane fizice 1.

Petentul a fost supus unei inspectii fiscale care a vizat verificarea respectarii prevederilor legale privind TVA, impozitul pe venit si contributiile de asigurari sociale de sanatate.

In urma inspectiei fiscale au fost emise actele administrative fiscale contestate.

Prin contestatia formulata petentul solicita:

1. anulara in tot ca netemeinica si nelegala a Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, nr. .... din 20.02.2014 emisa de AJFP Timis - Serviciul Inspectie fiscala persoane fizice 1;

2. anulara in tot ca netemeinica si nelegala a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .... din .....emisa de AJFP Timis – Serv. Inspectie fiscala persoane fizice 1;

3. anulara in tot ca netemeinic si nelegal a Raportului de inspectie fiscala incheiat la 19.02.2014, cu numarul de inregistrare nr. .... emis de AJFP Timis – Serv. Inspectie fiscala persoane fizice 1;

4. reverificarea perioadei supuse inspectiei fiscale;  
.....constatarea ca fiind nedatorate obligatiile fiscale suplimentare stabilite de catre organul de inspectie fiscala in quantum total de .....lei, respectiv:

**a) impozit pe venit:**

- cheltuieli cu combustibil in suma de .....lei (2007), .....lei (.....), .....lei (.....), .....lei (.....);

- cheltuieli aferente achizitionarii aparatului de aer conditionat in suma de .....lei (2007);

- cheltuieli cu energia electrica in suma de .....lei (20.....), .....lei (.....);

- cheltuieli cu dobanda aferenta creditului bancar in suma de .....lei (.....);

- cheltuieli cu onorariu notar in suma de .....lei (.....);

- cheltuieli aferente inchirierii de utilaje de constructii in suma de .....lei (.....);

- cheltuieli aferente platilor efectuate catre SC .....S.R.L in suma de .....lei (.....);

**b) TVA nedeductibila**

- TVA aferenta achizitiei de combustibil in suma de .....lei  
(.....), .....lei (.....), .....lei  
(.....);

- TVA aferenta unor achizitii efectuate pe baza unor documente care nu contin toate informatiile prevazute de lege in suma de ..... lei (.....),  
.....lei (.....), ..... lei (.....),  
.....lei (20.....);

- TVA aferenta facturii reprezentand prestari servicii de catre SC  
.....SRL in suma de .....lei (2013);

**c) impozit pe venit din alte surse** in suma de .....lei  
(.....);

**d) contributia de asigurari sociale de sanatate** in suma de  
.....lei (perioada 2007 - .....);

Suma total stabilita de organul de inspectie fiscala a fost de  
.....lei si se refera la :

- CASS in suma de .....lei;

- majorari si dobanzi CASS in suma de .....lei;

- penalitati CASS in suma de .....lei;

- TVA in suma de .....lei;

- majorari si dobanzi TVA in suma de .....lei;

- penalitati TVA in suma de .....lei;

- impozit pe venit din alte surse in suma de .....lei;

- majorari si dobanzi impozit pe venit din alte surse in suma de  
.....lei;

- penalitati de intarziere impozit pe venit din alte surse in suma de  
.....lei;

- impozit pe venit in suma de .....lei;

- obligatii fiscale accesorii impozit pe venit in suma de .....lei.

In continutul contestatiei, petentul sustine ca Deciziile de impunere contestate cat si Raportul de Inspectie fiscala impreuna cu anexele care fac parte integranta din acesta, contin date eronate, erori de calcul, precum si alte neconcordante intre sumele stabilite ca si cheltuieli deductibile/nedeductibile, ori TVA deductibila/nedeductibila.

Aceste calcule eronate fac imposibila verificarea sumelor din actele fiscale contestate, astfel ca exista dubii cu privire la veridicitatea sumelor stabilite suplimentar de plata.

De asemenea, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare multe documente care le-au fost prezentate, excluzand astfel de la deductibilitate cheltuieli pe motiv ca „nu exista document”.

Prin urmare, petentul considera necesara efectuarea unei noi inspectii fiscale prin care sa se analizeze aceeaasi perioada si aceleasi obligatii bugetare, in cadrul noii inspectii fiscale se impune efectuarea unei expertize tehnice de

specialitate, al carei cost fiind dispus sa il suporte in intregime, potrivit prevederilor alin. (2) al art. .... din Codul de procedura fiscala.

### **1. Sustinerile petentului referitoare la impozit pe venit, respectiv cheltuielile nedeductibile**

Petentul precizeaza ca, urmare inspectiei fiscale, nu au fost luate in considerare toate documentele justificative puse la dispozitie.

Libertatea de gestiune ii permite agentului economic sa efectueze toate cheltuielile pe care le considera necesare, fara ca autoritatea fiscala sa-i poata cenzura deciziile.

Limitele libertatii de management sunt trasate de actele anormale de gestiune si anume acele operatiuni intreprinse de catre societate care contribuie la diminuarea activului societatii fara a avea in compensare o contrapartida materiala sau nemateriala.

In speta, petentul a efectuat doar cheltuieli in scopul realizarii de venituri, iar inspectorii fiscali au interpretat intr-un mod complet limitativ toate prevederile legale, excluzand de la deductibilitate cheltuieli efectuate intr-un anumit interval de timp, daca in acel interval nu a realizat venituri. Or, legea prevede ca, pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie efectuate in scopul realizarii de venituri, venituri care pot fi realizate efectiv sau nu, or pot fi realizate dupa o perioada de timp mai indelungata sau mai scurta.

Organul de inspectie fiscala a considerat ca au fost efectuate cheltuieli cu combustibilul care au fost „neaferele venitului”, ori „in scop personal” fara a explica ori a justifica in ce imprejurari anume a fost utilizat in scop personal si nu in interes de serviciu.

Petentul sustine ca a achizitionat de la SC .....SA – in lichidare 2 ferme din ....., constructiile au fost cumparate in scopul demolarii in data de .....materialele de constructie rezultate din dezmembrarea cladirilor si mijloacelor fixe aferente fermei .....I au fost cumparate in data de ....., iar terenul aferent fermelor I si II .....(..... ha.) a fost cumparat in data de 22.....2003.

Terenul era denivelat, plin de gropi si batale pentru evacuarea dejectiilor de la animale pe care le adapostisera acele ferme. Conform autorizatiilor de desfiintare nr. .... din .....si nr. .... din .....emise de catre Consiliul Judetean Timis, s-a autorizat desfiintarea a 26 de grajduri din ferma .....2, precum si 20 de grajduri din ferma .....1.

In urma demolarii acestor constructii la Ferma 1 au ramas 6 hale, 1 atelier, 1 birou, 1 castel apa, 1 cladire cu cantar, iar la Ferma 2 au ramas 4 hale, 1 castel apa

si 1 birou, asa cum rezulta si din adeverinta din ....., emisa de Primaria .....

Toate constructiile se aflau situate pe terenul aferent, acesta avand o suprafata totala de ..... ha (.....0.000 mp.). In urma demolarii respectivelor constructii au ramas fundatiile, batale pentru evacuarea dejectiilor de la animale, gropi, materiale .

Aceste fundatii si batale au fost scoase, gropile au fost acoperite, terenul a fost nivelat, iar materialele rezultate au fost ridicate in anii urmasori in functie de timp si resurse, cu utilaje proprii ori inchiriate.

Tot acest proces de demolare, curatire, evacuare teren a necesitat consum foarte mare de combustibil, terenul aferent celor doua ferme fiind vandut in anul 2014 pentru suma de ..... lei .

In perioada ..... petentul a consumat aproximativ 71..... litri de combustibil (motorina si benzina) pentru amenajarea terenurilor respective, in mod special pentru pregatirea fermei 2 .....de vanzare.

Acest combustibil a fost achizitionat de petent in decursul anilor si justificat cu bonuri fiscale care au fost aratate organelor fiscale. Combustibilul folosit de utilaje la amenajarea terenului era achizitionat in canistre/cisterne si transportat la ....., unde era incarcat in buldozere, excavatoare si alte utilaje folosite.

Toate aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii de venituri. Excluzand faptul ca in fermele de la .....petentul isi desfasura activitatea si avea situat biroul, terenul aferent fermei 2 .....a fost vandut, realizand venit impozabil.

In acest fel, petentul considera ca demonstreaza indeplinirea conditiilor de deductibilitate ale cheltuielilor puse de art. 48 alin. (4) din Codul fiscal.

Potentul precizeaza ca toate cheltuielile aferente combustibilului si excluse de organul fiscal au fost realizate in scopul realizarii de venituri, astfel cum prevad normele legale, un venit important si impozabil fiind constituit chiar din pretul primit in schimbul terenului de la ferma 2 ....., ori amenajarea a 20 ha teren pe care s-au aflat in trecut ferme, „mobilat cu fundatii”, platforme betonate, stalpi, hale, hale, gropi, batale de evacuare a dejectiilor de dimensiuni foarte mari etc. a anecesitat ani de zile de investitie in timp si bani.

Organul fiscal nu a considerat faptul ca sediul PFA este in mun. Timisoara, iar punctul de lucru este in localitatea ..... In plus, toata activitatea a constat in incheierea de contracte cu diferite primarii din judetul Timis ori diferite societati comerciale, avand santiere in tot judetul.

In anul ....., ulterior modificarii – referitoare la deducerea combustibilului – a Codului fiscal din data de ....., petentul a incheiat un acord de transport conform NM de punere in aplicare a Codului fiscal. Potentul considera ca persoana fizica titulara se incadreaza in notiunea de „personal”

prevazute de Codul fiscal. Astfel, in perioada .....-  
..... art. 48 alin. (7) lit.l) Cod fiscal care prevede ca nu  
sunt deductibile „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 .....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; (...).”

Astfel, petentul considera ca i-a fost incalcat dreptul de deducere a  
cheltuielilor care au fost efectuate in scop de venituri impozabile.

**a) Cheltuieli nedeductibile in anul 2007 in valoare de  
.....lei**

In anul 2007, organul fiscal a considerat ca nedeductibile cheltuieli  
privind achizitiile de combustibil in valoare totala de .....lei, in  
fapt tot combustibilul achizitionat in anul 2007.

Potentul sustine ca toate cheltuielile privind achizitiile de combustibil in  
anul 2007 sunt integral deductibile, acestea fiind efectuate in folosul activitatii.  
Organul de inspectie fiscala a acceptat la deducere doar combustibilul facturat de  
catre SC Banat Transport SRL, in schimb, in anul ..... a luat in considerare  
TVA ca deductibila si pentru combustibilul aferent deplasarilor efectuate de  
petent.

De asemenea, petentul sustine ca a consumat .....litri de  
combustibil pentru lucrari de amenajare la punctul de lucru de la fermele  
..... si in acest sens a depus la dosarul contestatiei Devizul de  
executie lucrari intretinere si amenajare ferma ....., anul 2007,  
impreuna cu anexe, unde se observa detaliat consumul care nu a fost luat in  
considerare de catre organul fiscal, ceea ce denota ca toate aceste cheltuieli au fost  
efectuate in scopul realizarii de venituri.

**b) Cheltuieli nedeductibile in anul ..... in valoare de  
..... lei**

In anul ....., organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul a  
justificat doar .....litri combustibil fata de .....litri  
declarati, dar organul de inspectie fiscala nu a stabilit in ce imprejurari a fost  
utilizat combustibilul in scop personal si nu in interes de serviciu.

De asemenea, organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare faptul ca  
au fost efectuate amenajari si reparatii la punctele de lucru de la ferma 1 si 2 din  
....., respectiv fundatii, desfiintat platforme de beton, nivelat teren,  
dezapezire (fermele sunt departe de drumul principal), taiat arbusti etc. Pentru

aceste lucrari a fost nevoie de combustibil foarte mult deoarece utilajele folosite au un consum enorm de motorina (de ex. un buldozer are un consum de aproximativ 22 litri de motorina/ora).

Aceste amenajari au fost necesare si au fost efectuate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, in acel loc se desfasoara activitatea.

Avand obiect de activitate corespunzator si disponand de mijloacele necesare realizarii acestei activitati, petentul a efectuat aceste lucrari in regie proprie, in sustinerea celor afirmate a fost depus Devizul de executie lucrari intretinere si amenajare - anul ..... in care au fost prezentate orele lucrate cu utilajele, precum si consumul total de combustibil.

Raportat la consumul mediu al utilajelor, rezulta un consum total de .....litri de combustibil, din care .....litri motorina si 3.600 litri benzina, dar aceste cheltuieli nu au fost luate in considerare de organul de inspectie fiscala.

Tot in anul ..... au fost inchiriate de la diverse societati (SC .....SRL, .....SRL) diverse utilaje ( buldozer, excavator, concasor etc.) si pentru utilizarea acestora s-a achizitionat combustibil, cheltuieli stabilite eronat ca si nedeductibile.

Utilizarea unui autovehicul in scopul activitatii economice presupune deplasari la clienti/furnizori, prospectarea pietei, deplasari la locatati in care se afla puncte de lucru, la banca, la vama, la oficiile postale, la autoritatile fiscale, utilizarea vehiculului de catre personalul de conducere in exercitarea atributiilor de serviciu, deplasari pentru interventie, service, reparatii etc. Aceste elemente nu au fost avute in vedere de catre organele de inspectie fiscala, acestea limitandu-se la a estima consumul de combustibil prin raportare la distanta de la sediul la punctele de lucru din localitatea ....., precum si la diferite localitati din judet unde au fost executate lucrari, utilizand un consum mediu de carburant si anumite zile pe an in care organul fiscal a considerat ca s-au efectuat respectivele deplasari.

**c) Cheltuieli nedeductibile aferente anului ..... in valoare de .....lei**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca in perioada ....., intreaga cantitate de combustibil achizitionata este cheltuiala nedeductibila invocand prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1) din Codul fiscal: „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 .....kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluznd si scaunul soferului, cu exceptia situatiei in care vehiculele se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:

i) 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; (...)"

Astfel, a stabilit ca si cheltuiala nedeductibila contravaloarea intregii cantitati de combustibil consumata atat de utilajele cu care se desfasoara activitatea (tractoare, buldozere, excavatoare, drujbe etc.) precum si cel aferent transportului de personal, avand in vedere ca intre Timisoara (sediul social) si localitatea .....(punct de lucru) nu exista mijloace de transport in comun, singurul mijloc de transport fiind masina.

In plus, atat in anul ..... cat si in anul ....., s-a continuat efectuarea de amenajari si reparatii la punctele de lucru de la ferma 1 si 2 din .....si raportat la consumul mediu al utilajelor, rezulta un consum total de .....litri de combustibil, din care .....litri motorina si 4..... litri benzina, or aceste cheltuieli nu a fost luate in considerare la stabilirea cheltuielilor deductibile .

*d) Cheltuieli nedeductibile aferente anului ..... in suma de .....lei*

Organul de inspectie fiscala a stabilit in anul ..... cheltuieli nedeductibile in valoare de .....lei reprezentand combustibil, motivate de faptul ca a fost achizitionata dupa data de ..... si invocand prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1) din Codul fiscal :

„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 .....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:

i) 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; (...)"

Astfel, a stabilit ca si cheltuiala nedeductibila contravaloarea intregii cantitati de combustibil consumata atat de utilajele cu care se desfasoara activitatea (tractoare, buldozere, excavatoare, drujbe etc.) precum si cel aferent transportului de personal, avand in vedere ca intre Timisoara (sediul social) si localitatea .....(punct de lucru) nu exista mijloace de transport in comun singurul mijloc de transport fiind masina.

Astfel, organul de inspectie fiscala a incalcat prevederile legale care prevad situatiile de exceptie ale limitarii speciale a dreptului de deducere, incalcandu-se drepturile prevazute de lege si imputand astfel plata unor sume enorme, pe care nu le datoreaza.

Raportat la consumul mediu al utilajelor, a rezultat un consum total de ..... litri de combustibil, din care



.....litri motorina si .....litri benzina, care nu a fost luat in considerare de organul de inspectie fiscala la stabilirea cheltuielilor deductibile aferente achizitiei de combustibil.

In acest sens petentul solicita ca organul de solutionare a contestatiei sa dispuna efectuarea unei expertize tehnice de specialitate, in conformitate cu dispozitiile art. .... Cod procedura fiscala:

„(1) Ori de cate ori considera necesar, organul fiscal are dreptul sa apeleze la serviciile unui expert pentru intocmirea unei expertize. Organul fiscal este obligat sa comunice contribuabilului numele expertului.

(2) Contribuabilul poate sa numeasca un expert pe cheltuiala proprie.

(3) Expertii au obligatia sa pastreze secretul fiscal asupra datelor si informatiilor pe care le dobandesc”(...)

***e) Referitor la cheltuieli privind achizitia unui aparat de aer conditionat***

Organul de inspectie fiscala a considerat nedeductibila cheltuiala aferenta achizitionarii aparatului de aer conditionat utilizat la biroul de la ferma ....., in valoare de .....lei achizitionat cu factura nr. ...., motivand ca aceasta cheltuiala este efectuata in scop personal si nu este deductibila in conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Codul fiscal.

Fata de cele stabilite de inspectia fiscala, petentul sustine ca aparatul de aer conditionat a fost achizitionat in anul 2007 si montat la biroul de la ....., locul de desfasurare a activitatii si indeplineste conditiile de la art. 48 alin. (4) din Codul fiscal , respectiv :

„a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platit (...)

Potentul sustine ca aparatul de aer conditionat este folosit exclusiv la punctul de lucru unde se afla biroul si nu poate fi considerat o cheltuiala efectuata in scop personal, in conditiile in care activitatea se desfasoara zilnic la punctul de lucru de la ....., unde este instalat aparatul de aer conditionat, si in conditiile in care vara caldura ajunge si la temperaturi de peste 40 de grade Celsius

Pentru aceste motive, respingerea sumei de .....lei reprezentand cheltuiala aferenta aparatului de aer conditionat, ca fiind nedeductibila este complet netemeinica si constituie un abuz al organului fiscal.

***f) Referitor la cheltuieli privind energia electrica***

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu energia electrica de la punctul de lucru, astfel :

- anul 20..... suma de .....lei ;

- anul ..... suma de .....lei.

Motivul pentru care organul de inspectie fiscala nu a acordat

deductibilitate acestor cheltuieli a fost acela ca nu sunt aferente activitatii, or art. 48 alin. (4) din Codul Fiscal dispune: „conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente (...)."

Astfel ca veniturile nu trebuie sa fie realizate in aceeași luna in care se efectueaza anumite cheltuieli, acestea pot fi realizate si ulterior. Legea instituie principiul conform caruia cheltuielile trebuie efectuate in scopul realizarii venitului.

Fiecare venit necesita anumite cheltuieli ori investitii, dar, in conceptia organului de inspectie fiscala, faptul ca un contribuabil nu inregistreaza venituri intr-o anumita perioada duce la concluzia ca activitatea ar trebui incetata complet, respectiv toate contractele cu furnizorii de energie electrica. apa etc., ar trebui reziliate, deoarece cheltuielile aferente nu mai sunt deductibile.

Drept urmare, cheltuielile privind energia in valoare totala de .....lei sunt prevazute de lege, in mod expres, ca fiind deductibile, astfel ca cele stabilite de organul de inspectie fiscala contravin prevederilor legale aplicabile in speta.

**g) Referitor la dobanda aferenta unui credit bancar**

Organul de inspectie fiscala a exclus de la deducere suma de .....lei reprezentand dobanda aferenta creditului contractat de la banca BRD .

In data de .....a fosta achitata suma de .....(.....EUR x .....lei), respectiv .....lei, reprezentand dobanda aferenta creditului bancar, conform extrasului de cont din 06.0.....

Potrivit prevederilor pct. .... din NM de aplicare a art. 48 din Codul fiscal: „sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: (...) dobanzile aferente creditelor bancare (...);”

Astfel, petentul considera ca cele constatate de organul de inspectie fiscala sunt nelegale.

**h) Referitor la cheltuieli privind onorariu notar**

In vederea contractarii creditului bancar s-a incheiat un contract de ipoteca la Biroul Notarial „.....” din Timisoara. In acest sens, s-a achitat suma de .....lei, reprezentand onorariul notarial conform facturii fiscale nr. ....si bonului fiscal privind plata facturii.

Organul de inspectie fiscala a considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile, motivand ca in speta nu a fost incheiat un contract intre petent si Biroul notarial sus - numit.

Afirmatia organului de inspectie fiscala este abuziva, avand in vedere ca pentru deducerea unei cheltuieli este necesar documentul justificativ, respectiv factura fiscala si bonul fiscal, codul fiscal nu prevede ca pentru a deduce cheltuiala privind onorariul unui notar, documentul justificativ sa fie reprezentat de contract.

Mai mult, este cunoscut faptul ca intre notari si clienti nu se incheie un contract de prestari servicii, serviciile notariale fiind oferite in urma completarii unei cereri de catre client.

***i) Referitor la cheltuieli privind inchiriere utilaje de la SC Terra Romania Utilaje de Constructii SRL***

In data de ....., s-a incheiat contractul de inchiriere utilaje nr. RDI .....1..... cu SC Terra Romania Utilaje de Constructii SRL avand ca obiect inchirierea unui buldoexcavator JCB 3CX pentru suma de 2.1.....9 EUR/luna, exclusiv TVA.

Aceste utilaje au fost folosite in scopul realizarii de venit, in conformitate cu prevederile art. 48 Cod Fiscal, dar organul de inspectie fiscala a considerat ca nedeductibila suma totala de .....lei, reprezentata de plata sumei de .....3..... lei inscrisa in factura fiscala seria ..... nr. 162..... si platita in data de ....., prin banca, precum si plata sumei de .....lei din factura fiscala seria ..... nr. ...., platita in data de ....., motivatia organului de inspectie fiscala fiind aceea ca aceste cheltuieli nu sunt aferente veniturilor.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) din Codul fiscal : „conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente (...)”.

Legea nu instituie conditia ca aceste cheltuieli sa fie aferente venitului pentru a fi deductibile, cum in mod eronat au insinuat organele de inspectie fiscala, ci, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie sa fie efectuate in scopul realizarii venitului, si justificate prin documente.

Or, cele doua plati efectuate catre SC .....SRL reprezinta chiria utilajelor conform contractului, au fost efectuate in scopul realizarii de venituri, utilajele au fost utilizate la lucrarile de amenajare a fermelor ....., conform devizelor, si pentru executarea unor lucrari contractate cu Primaria ....., Primaria .....din ....., ori pentru demolare fundatii si reciclare materiale din demolari in localitatea .....

Prin urmare, aceste cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor, utilajele nefiind utilizate in scop personal.

***j) Referitor la cheltuieli privind plati catre SC .....SRL***

Organul de inspectie fiscala a exclus de la deductibilitate suma de .....lei reprezentand cheltuieli deductibile, respectiv plati efectuate in data de ....., prin banca, catre SC .....SRL conform facturii nr. .... in valoare de

.....lei, precum si plata facturii nr. .... in valoare de  
.....lei.

Petentul sustine ca aceste cheltuieli indeplinesc conditiile prevazute de art. 48 alin. (4) Cod fiscal, respectiv au fost „efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente”.

Organul de inspectie fiscala, in mod netemeinic si nelegal a exclus de la deductibilitate aceste cheltuieli.

## **2. Referitor la TVA**

Ca urmare a inspectiei fiscale, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare toate documentele justificative puse la dispozitie si, in mod abuziv si cu incalcarea dispozitiilor legale a reconsiderat ca fiind nedeductibila TVA aferenta achizitiilor de combustibil, abonamentului de telefon mobil, achizitiilor efectuate pe baza bonurilor fiscale pentru care nu s-a prezentat factura, achizitiilor efectuate pe baza unor documente care nu contin toate informatiile prevazute de lege.

In speta, a fost dedusa doar TVA deductibila aferenta achizitiilor destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, iar inspectorii fiscali au interpretat intr-un mod complet limitativ toate prevederile legale, excluzand de la deductibilitate TVA aferenta achizitiilor efectuate intr-un anumit interval de timp daca in acel interval nu s-au realizat venituri. Or, legea prevede ca pentru a fi deductibila TVA trebuie sa fie aferenta achizitiilor destinate utilizarii operatiunilor taxabile, operatiuni ce pot fi realizate efectiv sau nu, sau pot fi realizate dupa o perioada de timp mai indelungata sau mai scurta.

Art. 14..... alin. (2) Cod fiscal prevede ca: „orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

- a) operatiuni taxabile;
- b) operatiuni rezultate din activitati economice pentru care locul livrarii/prestarii se considera ca fiind in strainatate, daca taxa ar fi deductibila, in cazul in care aceste operatiuni ar fi fost realizate in Romania.”

### ***a) Referitor la TVA aferenta achizitiilor de combustibil***

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul a dedus nejustificat TVA aferenta achizitiilor de combustibil care nu a fost utilizat in scopul operatiunilor taxabile in sensul ca nu a justificat in totalitate utilizarea combustibilului, incalcand astfel prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Codul Fiscal. Organul fiscal a exclus de la deductibilitate si TVA aferenta achizitiilor de combustibil in quantum total de .....lei, pentru perioada .....

In anul ..... a fost stabilita TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil in suma de .....lei, motivarea organului de inspectie fiscala fiind aceea ca nu s-a justificat in totalitate utilizarea

combustibilului; organul de inspectie fiscala nu indica in ce imprejurari anume a fost utilizat combustibilul in scop personal, si nu in interesul afacerii.

Petentul sustine ca in anul ..... a efectuat mai multe amenajari si reparatii la punctele de lucru de la ferma 1 si 2 din ....., respectiv excavat si scos din pamant toate fundatiile si batalele ramase in urma demolarii constructiilor, acest tip de lucrari au fost realizate cu utilaje care au consum foarte mare de motorina (de ex. un buldozer are un consum de aproximativ 22 litri de motorina/ora).

Dupa reamanejarea terenului care a durat mai multi ani si a necesitat cheltuieli mari, in anul 2014 terenul aferent fermei 2 .....a fost instrainat in schimbul sumei de ..... lei cu TVA inclus, conform contractului de vanzare - cumparare depus la dosarul contestatiei .

Vanzarea terenului este o operatiune taxabila deoarece pretul primit in schimbul acestuia include TVA, toate cheltuielile aferente achizitiei de combustibil utilizat la pregatirea acestui teren in scopul vanzarii au fost efectuate in scop taxabil.

Organul fiscal s-a raportat doar la consumul de combustibil efectuat cu autovehiculul aflat in folosinta PFA, dar utilizarea in scopul activitatii economice a unui autovehicul cuprinde deplasari la clienti/furnizori, pentru prospectarea pietei, deplasari la locatii unde se afla puncte de lucru, la banca, la autoritatile fiscale. Aceste elemente nu au fost avute in vedere de catre inspectorii fiscali, limitandu-se a estima consumul de combustibil prin raportare la distanta de la sediul social la punctele de lucru din localitatea ....., precum si la diferite localitati din judet unde s-au executat lucrari .

Pentru aceste motive, considera ca organul de inspectie fiscala, in mod netemeinic si nelegal, a stabilit ca nedeductibila TVA in suma de .....lei, suma care a fost dovedita prin bonuri fiscale si deviz de lucrari.

In anul ....., organul de inspectie fiscala a considerat in mod netemeinic ca nedeductibila TVA in suma de .....lei, motivand ca nu s-a utilizat combustibilul in scopul operatiunilor taxabile, incalcand astfel prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

De asemenea, invoca faptul ca in perioada .....nu s-au justificat decat folosirea a .....litri combustibil fata de 3.....2 litri achizitionati.

In perioada ....., organul de inspectiei fiscala a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile privind intreaga cantitate de combustibil achizitionat, invocand prevederile art. 14.....^1 alin. (1) Cod fiscal.

Textul de lege invocat de organul fiscal prevede limitarea deducerii TVA aferenta combustibilului utilizat de vehiculele destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane (nu si combustibilul destinat utilizarii utilajelor), precum si

anumite exceptii de la aceasta regula, printre care si „transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii”.

Organul de inspectie fiscala, a exclus complet de la deducere TVA aferenta consumului de combustibil de catre utilajele cu care se desfasoara activitatea (tractoare, buldozere, excavatoare, drujbe etc.), precum si cel aferent transportului de personal, avand in vedere ca intre Timisoara si localitatea ..... nu exista mijloace de transport in comun, exista doar o ruta cu trenul.

Si in anul ..... s-au efectuat mai multe amenajari si reparatii la punctele de lucru de la ferma 1 si 2 din ....., anume, nivelat teren, dezapezire, taiat arbusti etc., conform devizului de lucrari intretinere si amenajare ferma .....

Raportat la consumul mediu al utilajelor, rezulta un consum total de .....litri de combustibil, din care .....litri motorina si 4..... litri benzina, or pentru aceste cheltuieli nu s-a admis la deducere TVA .

In anul ....., organul de inspectie fiscala a stabilit ca nedeductibila TVA in cuantum de .....lei aferenta cheltuielilor privind combustibilul, motivat de faptul ca nu a fost utilizat combustibilul in scopul operatiunilor taxabile, incalcand astfel prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Codul fiscal.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada .....petentul nu poate justifica tot consumul de motorina intrucat in aceasta perioada nu a desfasurat activitati impozabile.

In opinia petentului, organele de inspectie fiscala au interpretat limitativ prevederile legale, excluzand de la deductibilitate TVA aferenta unor achizitii efectuate intr-un anumit interval de timp, daca in acel interval nu s-au realizat operatiuni taxabile. Or, legea prevede ca pentru a fi deductibila, TVA trebuie sa fie aferenta achizitiilor destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, venituri care pot fi realizate efectiv sau nu sau pot fi realizate dupa o perioada de timp mai indelungata sau mai scurta.

Fata de cele de mai sus, petentul precizeaza ca a desfasurat si „activitati taxabile”, astfel, in cursul lunii ianuarie ..... a livrat piatra sparta catre primaria .....conform contractului din .....si factura proforma nr. ...., precum si demolare fundatii si reciclare materiale din demolari loc. ....

La fel ca si in anii precedenti, organul de inspectie fiscala nu a luat in considerare lucrari efectuate la punctele de lucru de la fermele din localitatea ..... Dupa cum rezulta din Devizul de executie lucrari intretinere si amenajare ferma ....., s-au utilizat .....litri de combustibil din care .....litri motorina si .....litri benzina.

De asemenea, nu s-a acceptat ca si TVA deductibila, TVA aferenta combustibilului utilizat in transportul PFA cu autovehiculul de la sediul social pana la locul unde desfasoara activitatea.

Pentru aceste motive, considera ca interpretarea organului de inspectie fiscala este ilegala, motiv pentru care solicita reanalizarea situatiei de fapt.

Referitor la TVA aferenta unor achizitii efectuate pe baza documentelor care nu contin toate informatiile prevazute de lege, respectiv pe document nu este inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA ci este inscris CNP -ul, s-a stabilit TVA nedeductibila in suma totala de .....lei (anul ..... suma de ..... lei, anul ..... suma de .....lei, anul ..... suma de ..... lei, anul 20..... suma de .....lei).

In sustinerea contestatiei petentul invoca faptul ca s-a stabilit in nenumarate hotarari ale instantelor judecatoresti faptul ca mentionarea pe facturi a CNP -ului in loc de codul de inregistrare al PFA nu este un motiv pentru a considera ca aceste documente nu sunt justificative, deoarece insusi certificatul de inregistrare in scopuri de TVA emis de Ministerul Finantelor Publice indica si CNP -ul persoanei fizice, iar sub chenar este inscris codul de inregistrare fiscala.

In acest sens petentul invoca Decizia nr. ....a Curtii de Apel Timisoara Sectia Contencios Administrativ si Fiscal, precum si Decizia nr. .... pronuntata tot de catre Curtea de Apel Timisoara Sectia Contencios Administrativ si Fiscal „facturile mentionate cuprind si furnizeaza toate informatiile cerute de lege, inserarea CNP-ului persoanei fizice autorizate in loc de CUI - ul acesteia nefiind de natura sa denatureze sau sa ingreuneze identificarea persoanei la care CNP -ul sau CUI - ul se refera”.

***b) Referitor la anulara dreptului de deducere a TVA pentru servicii prestate de SC .....SRL (in faliment)***

In conformitate cu prevederile art. 1..... lit. d) din Codul fiscal:  
„baza de impozitare se reduce in urmatoarele situatii: (...) in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii prevazute de Legea nr. 8...../2006 privind procedura insolventei, hotarare ramasa definitiva si irevocabila”.

Organul fiscal in mod cu totul nelegal a exclus de la deductibilitate suma de .....lei in anul 2013, motivand faptul ca nu a fost prezentata hotararea judecatoreasca de inchidere a procedurii insolventei privind pe SC .....SRL care s-a inchis in data de .....iar organul fiscal a verificat acest aspect, procedura insolventei, precum si radierea societatii din ONRC nu putea fi inchisa decat in temeiul unei hotarari definitive si irevocabile.

La dosarul contestatiei a fost depusa hotararea de inchidere a procedurii insolventei a debitorului SC ....., cu mentiunea „definitiva si irevocabila”, din data de 16.10.....

### **3. Referitor la impozitul pe venit din alte suse**

Petentul a achizitionat in anul ..... diferite bunuri de la persoane fizice, conform borderourilor de achizitie prezentate organului de inspectie fiscala, valoarea totala a bunurilor achizitionate fiind de .....lei.

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca petentul avea obligatia de a retine impozit pe venit la sursa, in temeiul prevederilor art. 79 din Codul fiscal, suma astfel stabilita fiind de ..... lei.

Petentul sustine ca a achizitionat aceste bunuri de la persoanele fizice ....., .....si ....., dar aceste bunuri nu se incadreaza in nici unul din cazurile precizate la art. 78 din Codul fiscal sau in Normele metodologice de punere in aplicare a acestui articol.

Astfel, sustine ca nu avea obligatia retinerii impozitului pe venit la sursa intrucat, pentru bunurile achizitionate, vanzatorii bunurilor nu si-au exprimat in scris optiunea de impunere a venitului, in momentul incheierii fiecarui contract civil, potrivit dispozitiilor art. 78 alin. (1) lit. e) din Codul fiscal: „optiunea de impunere a venitului brut se exercita in scris, in momentul incheierii fiecarei/fiecarui conventii/ contract civil si este aplicabila veniturilor realizate ca urmare a activitatii desfasurate pe baza acestei/acestui conventii/contract”.

Impozitul suplimentar in suma de .....lei stabilit de organele de inspectie fiscala precum si accesorii in valoare de .....lei dobanzi si 1.763,79 lei - penalitati au fost stabilite in mod nelegal.

### **4. Referitor la CASS**

In urma inspectiei fiscale, organul fiscal a stabilit obligatii suplimentare la plata privind contributia la fondul de asigurari sociale de sanatate in suma totala de .....lei, la care s-au calculat obligatii accesorii, respectiv majorari de intarziere si dobanzi in suma de .....lei si penalitati de intarziere in suma de .....lei.

Diferentele de CASS au fost stabilite ca urmare a modificarii bazei impozabile, respectiv majorarea venitului net prin reducerea cheltuielilor deductibile din fiecare an.

Diferentele astfel stabilite sunt in suma totala de .....lei, respectiv:

- anul 2007 - .....lei diferenta contributie CASS;
  - .....lei accesorii;
- anul ..... - .....lei diferenta contributie CASS;
  - .....lei accesorii;
- anul ..... - .....lei diferenta contributie CASS;



- .....lei accesorii;
- anul ..... - .....lei diferenta contributie CASS;
- ..... lei accesorii;

Avand in vedere motivatiile privind impozitul pe venit, se retine ca si diferentele privind contributiile CASS au fost stabilite cu incalcarea prevederilor legale.

**II. Raportul de inspectie fiscala nr. .... in baza caruia s-au emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. ...., Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente nr. ....** s-a incheiat in baza prevederilor OG nr. 92/2003 - republicata si ca urmare a adresei nr. .... transmisa de AFPM Timis prin care solicita efectuarea unei inspectii fiscale la PFA .....- CNP avand in vedere ca prin declaratiile rectificative depuse pentru perioada .....s-au majorat considerabil cheltuielile deductibile declarate initial.

Inspectia fiscala a cuprins perioada .....in ceea ce priveste impozitul pe venit si contributiile de asigurari sociale de sanatate si perioada 01.01.....-..... in ceea ce priveste TVA.

**1)Referitor la impozitul pe venit**  
**Referitor la anul 2007**

Pentru anul 2007 s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma de .....lei.

In conformitate cu art. 83 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal „Declaratia de venit se depune o data cu declaratiile speciale pentru anul fiscal, pana la data de 2..... mai inclusiv a anului urmator celui de realizarea venitului” contribuabilul a depus declaratia privind veniturile realizate cod 200 rectificativa, pentru venitul net realizat din activitatea desfasurata in suma de .....lei, in baza careia s-a emis decizia de impunere anuala pe anul 2007 cu rezultat final diferenta de impozit de plata in suma de 7.2..... lei, impozitul anticipat fiind stabilit la suma de .....lei, impozit final 19.40..... lei.

Organul de control a procedat, in conformitate cu prevederile OG nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, la verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile.

Urmare a verificarii efectuate s-a constatat faptul ca domnul .....a depus declaratia privind veniturile realizate care se regasesc in evidenta AFP Timisoara.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:

	Declarat	Inregistrat in contabilitate	Stabilit de control	Diferente stabilite de control

Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, incasari in suma totala de .....lei, cuprinzand in mod eronat TVA colectata, cat si creditari si transferuri bancare .

Contribuabilul a incalcat prevederile cap IV, lit. B din OMF nr. 1.....0/20..... „Contribuabilii platitori de TVA vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata”. Contribuabilul a declarat in declaratia de venit pentru anul 2007 venitul brut in suma totala de .....lei, fata de .....lei stabilit de organul de control, mai putin cu suma de .....lei.

Diferenta in suma de .....lei, intre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de control in suma de .....lei, rezulta din faptul ca PFA .....a declarat in mod eronat ca venit brut pentru anul 2007 facturile emise in anul 2007, si nu incasarile efectuate in anul 2007 ce reprezinta venit conform art. 48 alin. (1) si alin.(2) din Legea nr.....71/2003.

Intre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de organul de control in suma totala de .....lei exista o diferenta de .....lei.

PFA .....a declarat in declaratia de venit, venit brut suma de .....lei format din facturi emise in anul 2006 si incasate in anul 2007 in suma de .....lei si facturi emise si incasate in anul 2007 in suma de .....lei.

Din verificarile efectuate organul de control a constatat ca facturile emise in anul 2006 si incasate in anul 2007 au fost in suma de .....lei, mai mult cu .....lei. Prin nedeclararea veniturii brut in suma de .....lei contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. ....71/2003.

De asemenea, din verificarile efectuate, organul de control a constatat ca facturile emise in anul 2007 in suma de .....lei au fost incasate

integral in anul 2007 in numerar si virament bancar in suma de .....lei si prin compensare in suma de .....lei.

Organul de control a mai constatat ca valoarea compensarilor efectuate in anul 2007 este in suma de .....lei din care aferente anului 2007 suma de .....lei si ..... lei aferente facturilor emise in anul 2006. Prin nedeclararea venitului brut in suma de ..... lei contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. ....71/2003.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in partida simpla, respectiv in jurnalul de incasari si plati, cheltuieli in suma totala de 337.....4 lei, formate din:

- .....lei reprezentand restituii creditari PFA care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli;

- .....lei de reprezentand ridicari numerar din conturile bancare care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand TVA de plata din deconturile de TVA, care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli, TVA fiind un impozit indirect, si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand plata impozitului pe venit, care conform art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand sume platite aferente achizitiilor efectuate, astfel:

- .....lei cheltuieli deductibile aferente activitatii desfasurate justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila;

- .....lei TVA dedusa care nu reprezinta cheltuiala pentru PFA, fiind dedusa prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsa in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal;

- .....lei reprezentand combustibil achizitionat in baza bonurilor fiscale;

- ..... lei cheltuieli inregistrate in contabilitate fara documete justificative;

- .....lei alte cheltuieli platite.

Contribuabilul a declarat in declaratia de venit cheltuieli deductibile in suma totala de .....lei. Din totalul cheltuielilor declarate ca si

deductibile in suma de .....lei, organul de control a constatat ca suma de .....lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

- .....lei reprezentand combustibil achizitionat in baza bonurilor fiscale. Organul de control a constatat ca suma de .....lei aferenta cheltuielilor cu carburantul auto nu sunt deductibile fiscal intrucat in perioada .....persoana fizica autorizata a obtinut venituri din inchirierea de buldozere la SC Banat Transport SA, pentru care combustibilul utilizat a fost facturat separat de SC Banat Transport SA, inregistrate ca si cheltuieli deductibile si pentru care organul de control a acordat deductibilitate, din prestari de servicii efectuate in perioada .....2007 de demolare acoperis si montat acoperis beneficiar SC .....SRL, fara ca persoana fizica sa prezinte situatii de lucrari din care sa rezulte ca a fost utilizat carburantul auto pentru realizarea serviciilor prestate. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, reprezentand carburant auto (motorina si benzina) achizitionat pe baza bonurilor fiscale care nu a fost consumat pentru realizarea activitatii economice si obtinerea veniturilor, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- ..... lei cheltuieli inregistrate in contabilitate fara documete justificative; prin deducerea nejustificata a sumei de ..... lei, fara existenta documentelor justificative, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- ..... lei reprezentand plata factura ..... efectuata in data de ....., care nu reprezinta cheltuiala aferenta anului 2007, nefiind efectuata in anul 2007. Prin deducerea nejustificata in anul financiar 2007 a cheltuielii platite in anul 2006, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. b) din Legea nr. ....71/2003.

- .....lei reprezentand cheltuieli efectuate in scop personal, respectiv achizitie aparat aer conditional si 2 abonamente telefonice, care nu sunt deductibile conform art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, „Nu sunt deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale”.

- .....lei reprezentand achizitie efectuata in baza bonului fiscal nr. ...., fara existenta documentului justificativ factura, care nu reprezinta cheltuiala deductibila nefiind justificata cu factura. In conformitate cu prevederile art. 1 din Ordinul nr. 293/2006 privind organizarea si functionarea MFP si a ANAF, cu modificarile si completarile ulterioare, „Bonurile

fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite incepand cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de inregistrare a platilor in Registrul de casa. Fac exceptie de la aceasta regula, in sensul ca stau la baza inregistrarilor in contabilitate a cheltuielilor, urmatoarele documente (...) d) bonul fiscal emis conform OUG nr. 28/1999, republicata, cu modificarile ulterioare, a carui valoare totala este de pana la suma de ..... lei (RON) inclusiv, daca este stampilat si are inscrise denumirea cumparatorului, codul unic de inregistrare al acestuia sau codul numeric, in cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati independente.”

- 1.997,46 lei reprezentand cheltuieli declarate de contribuabil dar nejustificate cu documente, care nu sunt deductibile conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare „Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;”

Prin deducere nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200, in suma de .....lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile, inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati in suma de .....lei (plati justificate cu documente si aferente activitatii), plati prin compensare in suma de .....lei si amortizare fiscala deductibila in suma de .....lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile conform art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, pentru anul 2007 in suma totala de .....lei reprezinta:

- .....lei plati justificate cu documente si aferente activitatii;

- .....lei amortizare fiscala deductibila fiscal declarata in declaratia de venit, aferenta mijloacelor fixe utilizate in activitatea economica;

- .....lei plati efectuate prin compensare cu SC Banat Transport aferente cheltuielilor cu carburant auto utilizat pentru inchirierea buldozerelor. Aceste cheltuieli in suma de .....lei au fost justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila si declarate in declaratia de venit.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile

ulterioare, conditia care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente.

In urma inspectiei fiscale, baza de impozitare s-a modificat de la venitul net in suma de .....lei la venitul net in suma de .....lei, stabilindu-se un venit net suplimentar in suma de .....lei.

Pentru diferenta de venit net stabilita suplimentar in suma de .....lei, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16 %, in suma de .....lei.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200, in suma de .....lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile, inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati in suma de .....lei (plati justificate cu documente si aferente activitatii), plati prin compensare in suma de .....lei si amortizare fiscala deductibila in suma de .....lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile conform art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, pentru anul 2007 in suma totala de .....lei reprezinta:

- .....lei plati justificate cu documente si aferente activitatii;

- .....lei amortizare fiscala deductibila fiscal declarata in declaratia de venit, aferenta mijloacelor fixe utilizate in activitatea economica;

- .....lei plati efectuate prin compensare cu SC Banat Transport aferente cheltuielilor cu carburant auto utilizat pentru inchirierea buldozerelor. Aceste cheltuieli in suma de .....lei au fost justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila si declarate in declaratia de venit.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente.

In urma inspectiei fiscale baza de impozitare s-a modificat de la venitul net in suma de .....lei la venitul net in suma de .....lei, stabilindu-se un venit net suplimentar in suma de .....lei.

Pentru diferenta de venit net stabilita suplimentar in suma de .....lei, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16 %, in suma de .....lei.

Pentru diferenta de impozit pe venit in suma de .....lei, stabilita suplimentar, organul de control a calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere pana la data de .....in suma totala de

.....lei in conformitate cu prevederile art. ...., 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**Referitor la anul .....**

Pentru anul ..... s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma de .....lei.

In conformitate cu art. 83, alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul a depus declaratia privind veniturile realizate cod 200 rectificativa cu pierdere in suma de -.....lei in baza careia s-a emis noua decizie de impunere anuala pe anul ..... cu rezultat final diferenta de impozit in minus in suma de .....lei, impozit final 0 lei.

Organul de control a procedat in conformitate cu prevederile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala la verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:


Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, incasari in suma totala de .....lei, cuprinzand in mod eronat TVA colectata, cat si creditari si transferuri bancare.

Contribuabilul a incalcat prevederile cap IV lit. B din OMF nr. 1.....0/20..... „Contribuabilii platitori de TVA vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata”. Contribuabilul a declarat in declaratia de venit pentru anul ..... venit brut in suma totala de .....lei, fata de .....lei stabilit de organul de control, mai mult cu suma de .....lei. Diferenta in plus in suma de .....lei, intre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de control in suma de .....lei, rezulta din faptul ca PFA .....a declarat in mod eronat ca venit brut pentru anul ..... facturile emise in anul ....., si nu incasarile efectuate in anul ..... ce reprezinta venit conform art. 48 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. ....71/2003.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in partida simpla, respectiv in jurnalul de incasari si plati, cheltuieli in suma totala de

.....lei formate din:

- .....lei reprezentand restituii creditari PFA care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal nu reprezinta cheltuieli;

- .....lei reprezentand majorari TVA, care conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli, nedecarate in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal.

- .....lei reprezentand plata impozitului pe venit, care conform art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand sume platite aferente achizitiilor efectuate, astfel:

- lei cheltuieli deductibile justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila;

- ..... lei TVA dedusa care nu reprezinta cheltuiala pentru PFA, fiind dedusa prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsa in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal, care nu au fost declarate ca si cheltuieli deductibile fiscal in declaratia de venit;

- ..... lei cheltuieli nedeductibile (din care considerate nedeductibile de catre contribuabil suma de lei).

Contribuabil a declarat in declaratia de venit cheltuieli deductibile in suma totala de .....lei. Din totalul cheltuielilor declarate ca si deductibile in suma de .....lei, organul de control a constatat ca suma de .....lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

• .....lei reprezentand combustibil achizitionat si nejustificat de contribuabil, in baza bonurilor fiscale de benzina si motorina care nu a fost utilizat in scopul obtinerii veniturilor impozabile.

Organul de control a constatat ca in perioada 01.01..... - 09.06..... contribuabilul nu a justificat motorina achizitionata conform bonurilor fiscale inregistrate in contabilitate, deoarece in aceasta perioada persoana fizica autorizata a obtinut venituri din inchirierea de buldozere conform contractului incheiat cu SC .....SRL pentru care in contract este prevazut ca beneficiarul asigura combustibilul necesar utilizarii utilajului.

Totodata, organul de control a constatat ca persoana fizica a achizitionat in anul ..... litri de benzina din care benzina justificata de contribuabil a fost de .....litri.



Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, reprezentand carburant auto (motorina si benzina) achizitionat pe baza bonurilor fiscale care nu a fost consumat pentru realizarea activitatii economice si obtinerea veniturilor, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- lei cheltuieli inregistrate in contabilitate fara documente justificative; prin deducerea nejustificata a sumei de 1.333 lei, fara existenta documentelor justificative, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- lei reprezentand cheltuieli efectuate in scop personal, care nu sunt deductibile conform art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- lei reprezentand achizitie efectuata in baza bonurilor fiscale cu valoare mai mare de ..... lei, care nu reprezinta cheltuiala deductibila. In conformitate cu prevederile art. 1 din Ordinul nr. 293/2006 privind organizarea si functionarea MFP si a ANAF, cu modificarile si completarile ulterioare, „Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite incepand cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de inregistrare a platilor in Registrul de casa. Fac exceptie de la aceasta regula, in sensul ca stau la baza inregistrarilor in contabilitate a cheltuielilor, urmatoarele documente (... ) d) bonul fiscal emis conform OUG nr. 28/1999, republicata, cu modificarile ulterioare, a carui valoare totala este de pana la suma de ..... lei (RON) inclusiv, daca este stampilat si are inscrise denumirea cumparatorului, codul unic de inregistrare al acestuia sau codul numeric, in cazul persoanelor fizice care desfasoara activitati independente.”

- Cheltuieli efectuate pe baza de borderouri de achizitie in suma totala de lei, de la persoana fizica ..... conform borderoului de achizitie nr. in suma de lei, de la persoana fizica .....conform borderoului de achizitie nr. ....in suma de .....lei si de la persoana fizica Aproaie Ioan conform borderoului de achizitie nr. ....in suma de 1.....000 lei, persoane fizice neinregistrate fiscal.

Pentru stabilirea realitatii achizitiilor efectuate pe baza de borderouri de achizitie, organul de inspectie fiscala in baza prevederilor art. 61-62 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, a solicitat informatii Directiei de Evidenta a Persoanelor Timis cu adresa nr. ....privind informatii referitoare la persoanele fizice mentionate mai sus. Din raspunsul primit de la Directia de Evidenta a persoanelor Timis, cu adresa nr.

.....2013, rezulta ca persoanele fizice ....., .....si .....nu figureaza in evidenta persoanelor cu seriile si numerele de buletin inscrise pe borderourile de achizitie.

Avand in vedere cele prezentate, organul de control a constatat ca seriile de achizitii efectuate de .....PFA de la persoane fizice neinregistrate fiscal si care nu desfasoara activitati economice, in valoare de .....lei, reprezentand piese de schimb si fundatii platforme betonate, sunt operatiuni economice fictive, scopul lor fiind acela de a evita impozitarea venitului net real realizat. In conformitate cu prevederile art. .... din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la stabilirea unui impozit sau o taxa, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare tranzactiile care nu au un scop economic.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente. Prin deducere nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei reprezentand achizitii fara continut economic, respectiv fictive, efectuate pe baza de borderouri de achizitie care contin date fictive privind identitatea persoanelor fizice vanzatoare, fara ca aceste achizitii in realitate sa fi avut loc, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in mod nejustificat cheltuielile in suma de .....lei reprezentand inregistrarea dubla a achizitiei efectuate pe baza bonurilor fiscale nr. ....in suma de .....lei si nr. ....in suma de .....lei. Prin deducere nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei reprezentand achizitii fara continut economic, respectiv fictive, efectuata prin inregistrarea dubla a bonurilor fiscale, fara ca aceste achizitii in realitate sa fi avut loc, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila si a dedus in mod nejustificat cheltuielile in suma de .....lei, reprezentand bonificatie taxe locale de 10% neachitate bugetului local. Persoana fizica a inregistrat in registrul Jurnal de incasari si plati total taxe locale datorate bugetului local, fara sa tina cont de suma neachitata reprezentand bonificatie pentru plata anticipata a impozitului. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, care nu a fost platita, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- 6.....1 lei reprezentand cheltuieli declarate de contribuabil dar nejustificate cu nici un fel de documente, care nu sunt deductibile conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuale in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente. Prin deducere nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200 in suma de .....lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati in suma de .....lei (plati justificate cu documente si aferente activitatii) si amortizare fiscala deductibila in suma de 1.....7.....2 lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile pentru anul ..... in suma totala de .....lei au fost justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila .

In urma inspectiei fiscale, baza de impozitare s-a modificat de la venit net (pierdere) in suma de -.....lei la venit net in suma de .....lei, stabilindu -se un venit net suplimentar in suma de .....lei, din care .....lei reprezinta recuperare pierdere declarata de contribuabil si .....lei venit net ce excede pierderii fiscale recuperate.

Pentru venitul net stabilit de organul de control in suma de .....lei, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16 %, in suma de .....lei.

Pentru diferenta de impozit pe venit in suma de .....lei stabilita suplimentar, organul de control a calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere pana la data de .....in suma totala de .....lei in conformitate cu prevederile art. ...., 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

Urmare a verificarilor efectuate, pierderea fiscala declarata de contribuabil in suma de .....lei a fost diminuata integral cu suma de .....lei, stabilindu-se suplimentar un venit net de .....lei.

**Referitor la anul .....**

Pentru anul ....., s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma de .....lei.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:


Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, incasari in suma totala de .....lei, cuprinzand in mod eronat TVA colectata, cat si creditari si transferuri bancare.

Contribuabilul a incalcat prevederile cap IV, lit. B din OMF nr. 1.....0/20..... „Contribuabilii platitori de taxa pe valoarea adaugata vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv taxa pe valoarea adaugata”.

Contribuabilul a declarat in declaratia de venit pentru anul ..... venit brut in suma totala de .....lei, fata de .....lei stabilit de organul de control, mai mult cu suma de .....lei

Diferenta declarata in plus in suma de .....lei, intre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de control in suma de .....lei, rezulta din faptul ca persoana fizica .....PFA a declarat in mod eronat ca venit brut pentru anul ..... facturile emise in anul ....., si nu incasarile efectuate in anul ..... ce reprezinta venit conform art. 48 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. ....71/2003. Contribuabilul nu a declarat incasarile din anul ..... aferente facturilor emise in anul ..... in suma de .....lei, dar a declarat facturi emise in anul ..... si neincasate in suma de .....lei .

Din verificarile efectuate, organul de control a constatat ca venitul brut in anul ..... a fost in suma de .....lei, format din incasari in anul ..... pentru facturi emise in anul ..... in suma de .....lei, incasarea facturilor emise in anul ..... si incasate in anul ..... in suma de .....lei si dobanda incasata in cont in suma de ..... lei.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in partida simpla, respectiv in jurnalul de incasari si plati, cheltuieli in suma totala de .....lei, formate din:

- .....lei reprezentand restituiiri creditari PFA care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli, care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand ridicari numerar din conturile bancare care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand plata impozitului pe venit, care conform art. 48 alin. (7) lit. c) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand schimb valutar care conform art. 48 alin. (7) lit.c) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand sume platite aferente achizitiilor efectuate, astfel: -  
.....lei cheltuieli deductibile justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila;

- ..... lei TVA dedusa care nu reprezinta cheltuiala pentru PFA, fiind dedusa prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsa in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal;

-..... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control.

Contribuabil a declarat in declaratia de venit cheltuieli deductibile in suma totala de .....lei.

Din totalul cheltuielilor declarate ca si deductibile in suma de .....lei, organul de control a constata ca suma este nedeductibila fiscal astfel:

- .....lei reprezentand combustibil achizitionat in baza bonurilor fiscale. Organul de control a constatat ca suma de .....lei aferenta cheltuielilor cu carburantul auto destinat autoturismului nu este deductibila fiscal fiind dedusa dupa data ....., nefiind justificata cu situatii de lucrari, ca fiind utilizate in alte scopuri economice decat pentru autoturism. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, reprezentand carburant auto (motorina si benzina pentru autoturisme care nu se incadreaza in exceptia prevazuta la art. 48 alin. 7 lit. 1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de .....) achizitionat pe baza bonurilor fiscale care nu a fost consumat pentru realizarea activitatii economice si obtinerea veniturilor. Contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) si prevederile art. 48 alin. (7) lit. 1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- .....lei cheltuieli inregistrate in contabilitate fara documete justificative. Prin deducerea nejustificata a sumei de .....lei, fara existenta documentelor justificative, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

.....lei factura emisa pentru beneficiar SC ..... SRL si nu beneficiar PFA ....., cheltuieli inregistrate in contabilitate fara a fi aferenta activitatii desfasurate de contribuabil; prin deducerea nejustificata a TVA in suma de .....lei, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal. cu modificarile si completarile ulterioare.

.....lei reprezentand cheltuieli efectuate in scop personal, care nu sunt deductibile conform art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

.....lei reprezentand restituire credit bancar care conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. g) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli deductibile fiscal.

.....lei reprezentand cheltuieli declarate de contribuabil neinregistrate in evidenta contabila nejustificate cu nici un fel de documente, dar declarate in declaratia de venit, care nu sunt deductibile conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarite si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, persoana fizica a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a), art. 48 alin. (7) lit. l) din Legea nr. ....71/2003, art. 48 alin. (7) lit. g) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, asa cum au fost descrise anterior.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200 in suma de .....lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati in suma de 1.....8.689 lei (plati justificate cu documente si aferente activitatii) si amortizare fiscala deductibila in suma de 10.368 lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile pentru anul ..... in suma totala de .....lei au fost justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila.

In urma inspectiei fiscale, baza de impozitare s-a modificat de la venitul net (pierdere) in suma de .....lei, la venitul net in suma de .....lei, stabilindu-se un venit net suplimentar in suma de .....lei, din care .....lei reprezinta recuperare pierdere fiscala declarata de contribuabil si .....lei venit net suplimentar.

Pentru venitul net stabilit de organul de control in suma de .....lei, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16%, in suma de .....lei.

Pentru diferenta de impozit pe venit in suma de .....lei stabilita suplimentar, organul de control a calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere pana la data de .....in suma totala de .....lei in conformitate cu prevederile art. ...., 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**Referitor la anul .....**

Pentru anul ....., s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata prin care s-au stabilit plati anticipate cu titlu de impozit in suma de ..... lei.

In conformitate cu art. 83 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal „Declaratia de venit se depune o data cu declaratiile speciale pentru anul fiscal, pana la data de 2..... mai inclusiv a anului urmator celui de realizarea venitului”, contribuabilul a depus declaratia privind veniturile realizate cod 200 cu pierdere in suma de -.....lei in baza careia s-a emis decizia de impunere anuala pe anul ..... cu rezultat final diferenta de impozit in minus in suma de ..... lei.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:

	Declarat	Inregistrat in contabilitate	Stabilit de control	Diferente stabilite de control
Venit brut				
Cheltuieli deductibile				
Venit net/pierdere				

Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, incasari in suma totala de .....lei, cuprinzand in mod eronat TV A colectata, cat si creditari si transferuri bancare .

Contribuabilul a incalcat prevederile cap IV, lit B din OMF 1.....0/20.....

Contribuabilul a declarat prin declaratia de venit pentru anul ..... venit brut in suma totala de .....lei, fata de .....lei stabilit de organul de control, mai putin cu suma de 40.....0 lei.

Diferenta in suma de 40.....0 lei dintre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de control in suma de .....lei, rezulta din faptul ca persoana fizica .....PFA a declarat in mod eronat ca venit brut pentru anul ..... facturile emise in anul ....., si nu incasarile efectuate in anul ..... ce reprezinta venit conform art. 48 alin. (1) si alin. (2) din Legea nr. ....71/2003.

Intre venitul brut declarat in declaratia de venit in suma de .....lei si venitul brut stabilit de organul de control in suma totala de .....lei, exista o diferenta de 40.....0 lei.

Din verificarile efectuate, organul de control a constatat ca venitul brut in anul ..... este in suma de .....lei format din incasari in anul ..... pentru facturi emise in anul ..... in suma de 40.....0 lei si incasarea facturilor emise in anul ..... si incasate in anul ..... in suma de .....lei.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in partida simpla, respectiv in jurnalul de incasari si plati, cheltuieli in suma totala de .....lei, formate din:

- .....lei reprezentand restituiri creditari PFA care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli, care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- ..... lei reprezentand ridicari numerar din conturile bancare care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand majorari TVA, care conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli;

- ..... lei reprezentand amenda care conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezinta cheltuieli;

- .....lei reprezentand sume platite aferente achizitiilor efectuate, astfel:

- .....lei cheltuieli deductibile justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila;

- .....lei TVA dedusa care nu reprezinta cheltuiala pentru PFA, fiind dedusa prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsa in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal;

89.244 lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control. Din totalul cheltuielilor inregistrate in contabilitate nedeductibile fiscal in suma de 89.244 lei, contribuabilul nu a declarat ca deductibile cheltuieli in suma de 21.644.



Contribuabil a declarat cheltuieli deductibile in suma totala de .....8.....8 lei. Din totalul cheltuielilor declarate ca si deductibile in suma de .....8.....8 lei, organul de control a constatat ca suma de .....lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal astfel:

- .....lei (6.....747 lei - 21.644 lei) reprezentand combustibil achizitionat, motorina si benzina, in baza bonurilor fiscale. Organul de control a constatat ca suma de 6.....7.....7 lei aferenta cheltuielilor cu carburantul auto nu sunt deductibile fiscal intrucat conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal cu aplicare de la data de ..... Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, reprezentand carburant auto (motorina si benzina) achizitionat pe baza bonurilor fiscale care nu a fost consumat pentru realizarea activitatii economice si obtinerea veniturilor, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. 7 lit. 1) din Legea nr. ....71/2003 si art. 43 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pentru motorina care nu a fost utilizata in scopul activitatii economice.

- .....lei cheltuieli inregistrate in contabilitate fara documete justificative; prin deducerea nejustificata a TVA in suma de 8.272 lei, fara existenta documentelor justificative, contribuabilul a incalcat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

- .....lei reprezentand cheltuieli efectuate in scop personal, care nu sunt deductibile conform art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente. Prin deducerea nejustificata a cheltuielilor in suma de .....lei, persoana fizica a incalcat prevederile legale descrise anterior.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200 in suma de .....8.....8 lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati in suma de .....lei (plati justificate cu documente si aferente activitatii) si amortizare fiscala deductibila in suma de .....7 lei.

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile pentru anul ..... in suma totala de .....lei au fost justificate cu documente

intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila.

In urma inspectiei fiscale, baza de impozitare s-a modificat de la pierdere in suma de .....lei la venit net in suma de ..... lei, stabilindu-se un venit net suplimentar in suma de 108.020 lei, din care .....lei reprezinta recuperare pierdere si ..... lei venit net stabilit suplimentar.

Pentru venitul net stabilit de organul de control in suma de ..... lei, echipa de inspectie fiscala a calculat un impozit pe venit suplimentar prin aplicarea cotei de 16 %, in suma de .....lei.

Pentru diferenta de impozit pe venit in suma de .....lei stabilita suplimentar, organul de control a calculat majorari, dobanzi si penalitati de intarziere pana la data de .....in suma totala de .....lei in conformitate cu prevederile art. ...., 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala.

**Referitor la anul 20.....**

Pentru anul 20..... s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata in suma de .....lei.

In conformitate cu art. 83 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal „Declaratia de venit se depune o data cu declaratiile speciale pentru anul fiscal, pana la data de 2..... mai inclusiv a anului urmator celui de realizarea venitului”, contribuabilul depune declaratia privind veniturile realizate cod 200 pentru venitul net realizat din activitatea desfasurata cu pierdere in suma de ..... lei in baza careia se emite decizia de impunere anuala pe anul 20..... cu rezultat final diferenta de impozit de restituit in suma de .....lei si impozit final in suma de lei.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:

	Declarat	Inregistrat in contabilitate	Stabilit de control	Diferente stabilite de control
Venit brut				
Cheltuieli deductibile				
Venit net/pierdere				

Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati, incasari in suma totala de .....lei, cuprinzand in mod eronat TVA colectata, cat si creditari si transferuri bancare .

Contribuabilul a incalcat prevederile cap IV, lit. B din OMF nr. 1.....0/20..... Contribuabil a declarat un venit brut aferent anului 20..... in suma totala de .....lei, fata de

.....lei stabilit de organul de control, mai puțin cu suma de .....lei

Diferența în suma de .....lei<sub>2</sub> între venitul brut declarat în declarația de venit în suma de .....lei și venitul brut stabilit de control în suma de .....lei, rezultă din faptul că persoana fizică .....nu a cuprins în venitul brut declarat în declarația de venit pentru anul 20..... suma de .....lei reprezentând o încasare parțială a facturii nr. ...., ce reprezintă venit pentru anul 20....., conform art. 48 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. ....71/2003.

Din verificările efectuate, organul de control a constatat că venitul brut în anul 20..... a fost în suma de .....lei, format din încasări în anul 20..... pentru facturi emise în anul ..... în suma de .....lei și încasarea facturilor emise în anul 20..... și încasate în anul 20..... în suma de .....lei.

Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în partida simplă, respectiv în jurnalul de încasări și plăți, cheltuieli în suma totală de 72.4.....4 lei, formate din:

- .....lei reprezentând restituiri creditare PFA care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezintă cheltuieli, care nu au fost declarate ca și cheltuiala deductibilă fiscal în declarația de venit;

- .....lei reprezentând ridicări numerar din conturile bancare care conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal nu reprezintă cheltuieli și care nu au fost declarate ca și cheltuiala deductibilă fiscal în declarația de venit;

- .....lei reprezentând sume plătite aferente achizițiilor efectuate, astfel:

- .....lei cheltuieli deductibile justificate cu documente întocmite, respectiv chitanțe, facturi, bonuri fiscale care au fost înregistrate în evidența contabilă;

- .....lei TVA dedusă care nu reprezintă cheltuiala pentru PFA, fiind dedusă prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsă în declarația de venit ca și cheltuiala deductibilă fiscal;

- ..... lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control. Din totalul cheltuielilor înregistrate în contabilitate nedeductibile fiscal în suma de ..... lei, contribuabilul nu a declarat ca deductibile cheltuieli în suma de ..... lei, astfel ca acestea nu constituie baza impozabilă stabilită suplimentar.

Contribuabilul a declarat în declarația de venit cheltuieli deductibile în suma totală de .....lei. Din totalul cheltuielilor declarate ca și deductibile în suma

de .....lei, organul de control a constatat ca suma de .....lei este integral deductibila fiscal

Fata de cheltuielile declarate de contribuabil ca si deductibile fiscal in suma de .....lei, organul de control a identificat suplimentar cheltuieli deductibile fiscal aferente activitatii desfasurate, prezentate in anexa nr. 3....., inregistrate in evidenta contabila dar care nu au fost declarate de contribuabil.

Situatia cheltuielilor nedeductibile fiscal an 20..... au fost prezentate in anexa nr. 36 la raportul de inspectie fiscala.

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente.

In urma inspectiei fiscale, baza de impozitare s-a modificat de la pierdere in suma de ..... lei la pierdere in suma de .....lei, pierdere fiscala ce se reporteaza cronologic in urmnatorii ..... ani consecutiv conform art. 80 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

***Referitor la anul .....***

Pentru anul ..... s-a emis decizia de impunere pentru plati anticipate cu obligatia de plata anticipata pentru activitatea desfasurata cu titlu de impozit in suma de .....lei.

In conformitate cu art. 83 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul a depus declaratia privind veniturile realizate cod 200 pentru venitul net rezultat din activitatea desfasurata cu pierdere in suma de .....lei in baza careia s-a emis decizia de impunere anuala pe anul ..... cu rezultat final diferenta de impozit de restituit in suma de .....lei si rezultat final impozit 0 lei.

Organul de control a procedat, in conformitate cu prevederile OG nr. 92/2003 R privind Codul de procedura fiscala, la verificarea bazelor de impunere, a legalitatii si conformitatii declaratiilor fiscale, corectitudinii si exactitatii indeplinirii obligatiilor de catre contribuabili, respectarii prevederilor legislatiei fiscale si contabile.

Urmare verificarii efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca dl. ....a depus declaratia privind veniturile realizate care se regasesc in evidenta AFP Timisoara.

Din verificarea Registrului jurnal de incasari si plati s-au constatat urmatoarele sume:

	Declarat	Inregistrat	Stabilit de	Diferente stabilite
--	----------	-------------	-------------	---------------------

		in contabilitate	control	de control
Venit brut				
Cheltuieli deductibile				
Venit net/pierdere				

Contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati incasari in suma totala de .....lei, reprezentand creditari firma.

Contribuabil a declarat un venit brut in suma de 0 lei, venitul brut stabilit de organul de control pentru anul ..... a fost de 0 lei, in anul ..... persoana fizica .....nu a avut incasari.

Contribuabilul a inregistrat in evidenta contabila in partida simpla, respectiv in jurnalul de incasari si plati, cheltuieli in suma totala de 33.708 lei, formate din:

- ..... lei reprezentand ridicari numerar din conturile bancare care, conform prevederilor art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, nu reprezinta cheltuieli si care nu au fost declarate ca si cheltuiala deductibila fiscal in declaratia de venit;

- .....lei reprezentand sume platite aferente achizitiilor efectuate, astfel:

- .....lei cheltuieli deductibile justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila si platite in anul .....

- .....lei TVA dedusa care nu reprezinta cheltuiala pentru PFA, fiind dedusa prin deconturile de TVA, nefiind cuprinsa in declaratia de venit ca si cheltuiala deductibila fiscal;

- .....lei cheltuieli nedeductibile stabilite de organul de control, din care suma de .....lei nu a fost declarata ca deductibila de catre contribuabil.

Contribuabil a declarat cheltuieli deductibile in suma totala de .....lei.

Din totalul cheltuielilor declarate ca si deductibile in suma de ....., organul de control a constatat ca suma de .....lei reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal, adica consum de energie electrica efectuata in anul ..... in conditiile in care in anul ..... nu a mai realizat venituri din activitatea sa independenta. Energia electrica consumata in anul ..... este aferenta punctului de lucru din localitatea .....Ferma 1 si Ferma 2, fara ca in anul ..... la respectivul punct de lucru sa desfasoare activitati economice si sa obtina venituri impozabile. In anul ..... persoana fizica nu a efectuat nicio livrare de bunuri si nicio prestare de servicii.

Desi in anul ....., din documentele prezentate si verificate de organul de control, reiese ca acesta nu a desfasurat niciun fel de activitate economica, organul de control a stabilit ca si deductibile cheltuieli in suma de .....lei, reprezentand bunuri si servicii achizitionate si consumate in anii

anteriori, justificate cu documente, dar platite in anul .....

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, conditia ce trebuie sa o indeplineasca cheltuielile pentru a fi deduse este sa fie efectuate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente si inregistrate in anul financiar in care sunt platite.

Fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in declaratia 200 in suma de .....lei, in urma verificarii documentelor, organul de control a stabilit ca si cheltuieli deductibile fiscal suma de .....lei formata din cheltuieli deductibile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati (plati justificate cu documente si aferente activitatii) .

Cheltuielile stabilite de organul fiscal ca fiind deductibile pentru anul ..... in suma totala de .....lei au fost justificate cu documente intocmite, respectiv chitante, facturi, bonuri fiscale care au fost inregistrate in evidenta contabila. In urma inspectiei fiscale baza de impozitare s-a modificat de la pierdere in suma de .....lei la pierdere in suma de .....lei, recuperandu-se o parte din pierderea fiscala declarata de contribuabil, respectiv suma de .....lei. In anul ..... pierderea fiscala ce poate fi reportata in anul 2013 a fost de 36.866 lei, constituita din pierdere fiscala aferenta anului 20..... in suma de .....lei si pierdere fiscala aferenta anului ..... in suma de .....lei.

Urmare inspectiei fiscale, din total pierdere fiscala inregistrata in decizia de impunere nr. 3.....0..... in suma de 272..... lei, organul de control a recuperat suma de ..... lei, ramanand ca pierdere de reportat pentru anul 2013 suma de 36.866 lei.

## **2) Referitor la TVA deductibila**

Contribuabilul a desfasoarat pe teritoriul Romaniei operatiuni impozabile, care intra in sfera de aplicare a TVA, indeplinind cumulativ conditiile prevazute la art. 126 lit. a) - d), din Codul fiscal, respectiv lucrari de constructii prestate catre beneficiari persoane impozabile stabilite in Romania.

Pentru perioada supusa inspectiei fiscale s-a verificat daca au fost respectate prevederile Legii nr. ....71/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, cu privire la justificarea cuantumului de TVA cu drept de deducere si TVA colectata, prin documente legal intocmite, inscrierea acestora in jurnalul pentru cumparari, respectiv in jurnalul pentru vanzari, pe baza facturilor sau a documentului fiscal legal, aplicarea corecta a cotei de TVA pentru serviciile prestate, stabilirea TVA de plata sau de recuperat, achitarea in termenele legale a obligatiilor datorate si depunerea deconturilor de TVA.

Din verificarea documentelor primare (facturi fiscale, bonuri fiscale) care au stat la baza inregistrarii TVA-ului in jurnalul pentru cumparari, s-a constatat deducerea in deconturile de TVA a sumei totale de .....lei.

Din total TVA dedusa prin deconturi, organul de control, urmare a verificarii fiscale, a stabilit ca si TVA deductibila cu drept de deducere suma de .....lei. `TVA cu drept de deducere in suma de .....lei a fost justificata de contribuabil cu documente legale, respectiv facturi, in conformitate cu prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) si lit. b) din Legea nr. ....71/2003, fiind aferente achizitiilor destinate realizarii de operatiuni taxabile conform art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Din total TVA dedusa in deconturi in perioada ....., in suma de .....lei, organul de inspectie fiscala a stabilit ca si nedeductibila TVA in suma totala de .....lei.

**In anul .....** petentul a dedus TVA nejustificat in suma de .....lei, respectiv:

- ..... lei TVA aferenta unor achizitii efectuate pe baza documentelor care nu contin toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare pentru a dobandi calitatea de document justificativ; au fost incalcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat pe documente nu este inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA al contribuabilului in calitate de beneficiar, sau codul inscris este eronat .

Potrivit prevederilor art. 1.....9 din Codul fiscal, pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul a avut posibilitatea corectarii documentelor eronate, care nu contineau toate informatiile prevazute de art. 1..... alin.(.....) din Legea nr. ....71/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data finalizarii controlului acesta nu a corectat documente intocmite eronat.

Potrivit Deciziei nr. V din 1.....01.2007 emise de Inalta Curte de Casatie si Justitie taxa pe valoarea adaugata nu se poate deduce daca documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei.

De asemenea, art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, prevede ca „documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

- .....lei - TVA aferenta unor achizitii de combustibil care nu a fost utilizat in scopul operatiunilor taxabile fiind incalcate prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabilul nu a justificat în totalitate utilizarea combustibilului (carburant auto-benzina) achiziționat.

De asemenea contribuabilul nu a justificat consumul de motorină din perioada .....deoarece în această perioadă a încheiat un singur contract de închiriere utilaje cu SC .....SRL în care se precizează că societatea asigură combustibilul necesar.

- .....lei - TVA aferentă achizițiilor care nu au fost utilizate pentru operațiuni taxabile, respectiv cheltuieli cu abonament ..... pentru cinci numere de telefon în condițiile în care PFA nu a avut salariați și cheltuieli cu întreținere autoturism ..... în perioada ....., iar contractul de comodat s-a încheiat în data de .....(până la această dată contribuabilul a utilizat autoturismul .....conform contractului de comodat încheiat în data de .....; au fost încălcate prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată.

**În anul .....** contribuabilul a dedus TVA nejustificată în suma de .....lei, respectiv :

- .....lei - TVA aferentă unor achiziții efectuate pe baza documentelor care nu conțin toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare pentru a dobândi calitatea de document justificativ; au fost încălcate prevederile art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, întrucât pe documente nu este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA al contribuabilului în calitate de beneficiar sau codul înscris este eronat .

Potrivit prevederilor art. 1.....9 din Codul fiscal, pe perioada desfășurării inspecției fiscale, contribuabilul a avut posibilitatea corectării documentelor eronate, care nu conțineau toate informațiile prevăzute de art. 1..... alin. (.....) din Legea nr. ....71/2003, cu modificările și completările ulterioare, până la data finalizării controlului acesta nu a corectat documente întocmite eronat.

De asemenea, art. 6 alin. (2) din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, prevede că „documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”

- .....lei - TVA dedusă nejustificat, aferentă unor achiziții de combustibil care nu a fost utilizat în scopul operațiilor taxabile, încălcându-se prevederile art 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în perioada verificată.

Contribuabilul nu a justificat în totalitate utilizarea combustibilului (carburant auto-benzina) achiziționat ca fiind destinat pentru activitatea economică.



In perioada ....., contribuabilul a justificat utilizarea cantitatii de .....litri benzina fata de cantitatea de .....litri achizitionata.

In perioada ....., contribuabilul a dedus nejustificat TVA aferenta achizitiilor de combustibil fiind incalcate prevederile art. 14.....^1 alin. (1).

Contribuabilul nu a justificat consumul de motorina din perioada ..... deoarece in aceasta perioada PFA .....nu desfasoara activitati impozabile, primul contract de prestari servicii incheiat in anul ..... fiind contractul nr. ....incheiat cu Primaria Comunei .....; contribuabilul nu a justificat nici consumul de motorina din perioada .....deoarece in aceasta perioada nu a prestat servicii.

- ..... lei - TVA dedusa nejustificat aferenta achizitiilor care nu au fost utilizate pentru operatiuni taxabile, respectiv cheltuieli cu abonament ..... pentru cinci numere de telefon care nu au fost folosite de persoana impozabila in desfasurarea activitatii;

- ..... lei - TVA dedusa nejustificat aferenta achizitiilor efectuate pe baza bonurilor fiscale, altele decat carburant auto si pentru care nu a prezentat factura.

**In anul .....** contribuabilul a dedus nejustificat TVA in suma de .....lei, respectiv :

- ..... lei TVA aferenta unor achizitii efectuate pe baza documentelor care nu contin toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare pentru a dobandi calitatea de document justificativ .

Potrivit prevederilor art. 1.....9 din Codul fiscal, pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul a avut posibilitatea corectarii documentelor eronate, care nu contineau toate informatiile prevazute de art. 1..... alin. (.....) din Legea nr. ....71/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, pana la data finalizarii controlului acesta nu a corectat documente intocmite eronat.

De asemenea, art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, prevede ca „documentele justificative care stau la baza inregistrarilor in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

- .....lei - TVA aferenta achizitiei de combustibil care nu a fost utilizat in scopul operatiunilor taxabile, fiind incalcate prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabile in perioada verificata.

Contribuabilul nu a justificat consumul de motorina din perioada ..... si .....deoarece in aceste perioade nu a desfasurat activitati impozabile. In anul ....., PFA .....a prestat si facturat servicii catre SC .....SRL doar in luna martie ....., valoare totala de .....lei si catre SC .....SRL in valoare de .....lei.

- .....lei - TVA dedusa nejustificat in suma de .....lei aferenta achizitiilor care nu au fost utilizate pentru operatiuni taxabile, respectiv cheltuieli cu abonament ..... pentru sapte numere de telefon care nu au fost folosite de persoana impozabila in desfasurarea activitatii, in conditiile in care acesta nu are salariati.

- Contribuabilul a dedus nejustificat TVA in suma de .....lei aferenta facturilor nr. ....si nr. ....emise de SC .....SRL pentru inchirierea de utilaje in perioada ianuarie si februarie ..... Din documentele prezentate rezulta ca in lunile ianuarie si februarie contribuabilul nu a efectuat lucrari cu aceste utilaje. Prin deducerea nejustificata a TVA in suma de .....lei, contribuabilul a incalcat prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in perioada verificata.

- TVA dedusa nejustificat in suma de ..... lei aferenta achizitiilor efectuate pe baza bonurilor fiscale, altele decat carburant auto, pentru care nu a prezentat factura conform art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal.

**In anul 20.....** contribuabilul a dedus nejustificat TVA in suma de .....lei respectiv:

- TVA dedusa nejustificat in suma de .....lei, aferenta unor achizitii efectuate pe baza documentelor care nu contin toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare pentru a dobandi calitatea de document justificativ, nefiind indeplinite conditiile de deductibilitate prevazute de art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, intrucat pe documente nu este inscris codul de inregistrare in scopuri de TVA al contribuabilului in calitate de beneficiar sau codul inscris este eronat, incalcandu-se prevederile art. 1..... alin. (.....) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare.

Potrivit art. 1.....9 din Codul fiscal, pe perioada desfasurarii inspectiei fiscale, contribuabilul a avut posibilitatea corectarii documentelor eronate, care nu contineau toate informatiile prevazute de art. 1..... alin. (.....) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; pana la data finalizarii controlului acesta nu a corectat documente intocmite eronat.

Potrivit Deciziei nr. V din 1.....01.2007 emise de Inalta Curte de Casatie si Justitie, TVA nu se poate deduce daca documentele justificative nu contin sau nu furnizeaza toate informatiile prevazute de dispozitiile legale in vigoare la data efectuarii operatiunii pentru care se solicita deducerea taxei.

De asemenea, prin art. 6 alin. (2) din Legea contabilitatii nr. 82/1991, republicata, se prevede ca „documentele justificative care stau la baza

inregistrarii in contabilitate angajeaza raspunderea persoanelor care le-au intocmit, vizat si aprobat, precum si a celor care le-au inregistrat in contabilitate, dupa caz.”

- TVA dedusa nejustificat in suma de ..... lei aferenta achizitiilor care nu au fost utilizate pentru operatiuni taxabile, respectiv cheltuieli cu abonament ..... pentru sapte numere de telefon care nu au fost folosite de persoana impozabila in desfasurarea activitatii.

Prin deducerea nejustificata a TVA in suma de .....lei, contribuabilul incalca prevederile art. 14..... alin. (2) lit. a) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, valabile in perioada verificata.

**In anul .....**, contribuabilul a dedus nejustificat TVA in suma de 727 lei, reprezentand TVA pentru care contribuabilul si-a exercitat dreptul de deducere aferenta serviciilor furnizate de SC .....SRL, desi aceste servicii nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, iar documentele justificative nu indeplinesc conditiile de forma prevazute de art. 1..... alin. (.....) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare.

In luna mai ....., contribuabilul a regularizat in jurnalul pentru cumparari TVA in suma de -.....lei aferenta facturilor de servicii furnizate de SC .....SRL in anii anteriori pentru care la momentul faptului generator si-a exercitat dreptul de deducere desi aceste servicii nu au fost destinate realizarii de operatiuni taxabile, iar documentele justificative nu indeplinesc conditiile de forma prevazute de art. 1..... alin. (.....) lit. f) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare.

Pentru anul ....., organul de control a constatat ca ajustarea TVA, dedusa anterior in mod eronat fara indeplinirea conditiilor legale, in suma de - .....lei a fost efectuata in mod corect de catre contribuabil, organul de control a diminuat TVA dedusa de contribuabil in mod nejustificat la momentul faptului generator si al exigibilitatii TVA.

**In anul 2013**, contribuabilul a dedus nejustificat TVA in suma de .....lei, reprezentand TVA colectata de contribuabilul in luna ianuarie 20....., cand a emis factura nr. ....pentru servicii prestate catre SC .....SRL.

Conform buletinului insolventei, SC .....SRL a intrat in procedura insolventei in data de ..... Pentru justificarea ajustarii TVA colectata anterior in suma de .....lei, contribuabilul nu a prezentat Hotararea Judecatoreasca de inchidere a procedurii falimentului prevazuta de Legea nr. 8...../2006, hotarare ramasa definitiva si irevocabila. Prin ajustarea nejustificata a TVA colectata in suma de .....lei, fara existenta hotararii judecatoresti definitive si irevocabile de pronuntare a falimentului SC

.....SRL, contribuabilul a incalcat prevederile art. 1..... lit. d) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

**3) Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate datorate de catre persoanele care realizeaza venituri din activitati independente**

Perioada supusa inspectiei fiscale a fost stabilita in baza prevederilor art. 98 alin. (3) lit. a) din OG nr. 92/2003, republicata, pentru perioada 01.01.2007-31.12.....

***Referitor la anul 2007***

Urmare a verificarilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile nedecarate, astfel ca baza impozabila aferenta contributiei sociale de sanatate datorata de persoana fizica PFA .....pentru activitati economice desfasurate se modifica fata de contributia datorata in baza declaratiei de venit anual depusa pentru anul 2007.

La data de 24.0..... CNAS - Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate Timis a emis deizia de impunere din oficiu nr. .... prin care a stabilit ca obligatie de plata contributia la asigurarile sociale de sanatate pentru activitatea desfasurata independent suma de 8.....9 lei (constituita din .....lei stabilita pe baza declaratiei estimative de venit ..... si .....lei stabilita pe baza declaratiei de venit anuala nr. ....). Venitul net declarat de contribuabil ca fiind realizat in anul 2007 a fost de .....712 lei, contributia la asigurarile sociale de sanatate calculandu-se efectiv la venitul net declarat (.....712 x 6,.....% = 8.431 Iei).

Ulterior emiterii deciziei de impunere din oficiu de catre Casa Judeteana de Sanatate Timis, contribuabilul a depus la data de .....09..... declaratia de venit formular 200 rectificativa inregistrata la organul fiscal competent cu nr. 164..... unde a declarat un venit net in suma de .....lei.

Dupa depunerea declaratiei de venit rectificativa CNAS - Casa Judeteana de asigurari de Sanatate Timis, a regularizat situatia contribuabilul si a stabilit ca si contributie datorata pentru anul 2007 suma de .....lei, respectiv .....lei x 6,.....% = .....lei.

Venitul brut stabilit de organul de control a fost in suma de .....lei si cheltuielile deductibile stabilite de organul de control conform prevederilor Titlului III din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, in suma de .....lei, rezultand un venit net impozabil in suma de .....lei ce constituie baza pentru contributia la asigurarile sociale de sanatate pentru care persoana fizica datoreaza o contributie de .....lei. Venitul net declarat de contribuabil in anul 2007 prin declaratia

de venit aferenta anului 2007 a fost de .....lei pentru care persoana fizica datora o contributie de ....., inregistrata in evidenta pe platitor existenta la organul fiscal competent, debitul fiind transmis de Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate Timis. Pentru venitul net stabilit suplimentar de organul de control in suma de .....lei, a fost calculata suplimentar contributia de asigurari socile de sanatate in suma de .....lei, determinata prin aplicarea cotei de 6,.....% asupra venitului net stabilit suplimentar . Din evidenta contabila. precum si din situatia transmisa de catre CNAS - Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate Timis nu rezulta ca persoana fizica .....a efectuat plati privind contributia la asigurarile sociale de sanatate obligatorii pentru activitatea economica desfasurata in mod independent.

In baza prevederilor art. 2.....7 din Legea nr. 9...../2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

„(1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1)

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de 6,.....%, care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;”

Conform art.. 7 din Ordinul nr. 617/13 august 2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate

„(1) Persoanele care desfasoara activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia aplicata asupra:

a) venitului net determinat ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile aferente realizarii venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfasoara activitati independente ale caror venituri sunt determinate pe baza contabilitatii in partida simpla”

Pentru diferenta stabilita suplimentar in suma de .....lei, organul fiscal a calculat accesorii conform prevederilor Ordinului nr. 617 din 13 august 2007 pentru aprobarea Normelor metodologice privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate art. 8 „(4) Diferentele ramase de achitat, calculate in raport cu decizia de

impunere anuala, se platesc in termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de intarziere.

(.....) La expirarea termenului prevazut la alin. (4), pentru sumele datorate si ramase neachitate se vor percepe majorari de intarziere conform procedurii instituite prin Codul de procedura fiscala” si, conform art. .... si 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de .....lei, din care dobanzi si majorari de intarziere in suma de .....lei si penalitati de intarziere in cota de 1.....% de ..... lei. Accesoriile au fost calculate de la data de .....pana la data de .....

**Referitor la anul .....**

Urmare a verificarilor fiscale efectuate organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile nedecarate, astfel ca baza impozabila aferenta contributiei sociale de sanatate datorata de persoana fizica .....aferenta activitatii economice desfasurate s-a modificat fata de contributia datorata in baza declaratiei de venit anual depusa pentru anul .....

La data de 24.0....., CNAS - Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate Timis a emis decizia de impunere din oficiu nr. .... prin care a stabilit ca obligatie de plata contributia la asigurarile sociale de sanatate pentru activitatea desfasurata independent suma de .....lei stabilita pe baza declaratiei estimative de venit .....

Ulterior emiterii deciziei de impunere din oficiu de catre Casa Judeteana de Sanatate Timis, contribuabilul a depus la data de 31.07..... declaratia de venit formular 200 rectificativa inregistrata la organul fiscal competent cu nr. 1.....6401 prin care a declarat o pierdere neta in suma de - .....lei.

Dupa depunerea declaratiei de venit rectificativa CNAS, Casa Judeteana de asigurari de Sanatate Timis a regularizat situatia contribuabilului si a stabilit ca si contributie datorata pentru anul ..... suma de 0 lei.

Venitul brut stabilit de organul de control a fost in suma de .....lei, cheltuielile deductibile stabilite de organul de control conform prevederilor Titlului III din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare au fost in suma de .....lei, rezultand un venit net impozabil in suma de .....lei ce constituie baza pentru contributia la asigurarile sociale de sanatate. Pentru venitul net stabilit de organul de control in suma de .....lei, a fost calculata suplimentar contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei,

determinata prin aplicarea cotei de .....,.....% asupra venitului net stabilit de organul de control.

In baza prevederilor art. 2.....7 din Legea nr. 9...../2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

„(1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de .....,..... % care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara lunar;”

Conform art. 7 din Ordinul nr. 617/13 august 2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate:

„(1) Persoanele care desfasoara activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia aplicata asupra:

a) venitului net determinat ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile aferente realizarii venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfasoara activitati independente ale caror venituri sunt determinate pe baza contabilitatii in partida simpla;” si art. 8 „ (4) Diferentele ramase de achitat, calculate in raport cu decizia de impunere anuala, se platesc in termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de intarziere.

(.....) La expirarea termenului prevazut la alin. (4), pentru sumele datorate si ramase neachitate se vor percepe majorari de intarziere conform procedurii instituite prin Codul de procedura fiscala”.

Pentru diferenta stabilita suplimentar in suma de .....lei, organul fiscal a calculat accesorii conform prevederilor Ordinului nr. 617/13 august 2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate si conform art. ...., 120 si 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de .....lei, din care dobanzi si majorari de intarziere in suma de ..... lei si penalitati de intarziere in cota de

1.....% de ..... lei. Accesoriile au fost calculate de la data de 16..... pana la data de .....

**Referitor la anul .....**

Urmare verificarilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile nedecarate, astfel ca baza impozabila aferenta contributiei sociale de sanatate datorata de PFA .....aferenta activitatii economice desfasurate se modifica fata de contributia platita in baza declaratiei de venit anuala depusa pentru anul .....

Venitul brut stabilit de organul de control este in suma de .....lei, cheltuielile deductibile stabilite de organul de control conform prevederilor Titlului III din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, sunt in suma de .....lei, rezultand un venit net recalculat de organul de control de .....lei. Pierderea neta declarata de contribuabil in anul ..... prin declaratia de venit aferenta anului ..... a fost de -.....lei.

La data de 24.0..... CNAS - Casa Judeteana de asigurari de Sanatate Timis a emis decizia de impunere din oficiu nr. .... (anexa nr. 14) unde a stabilit ca obligatie de plata contributia la asigurarile sociale de sanatate pentru activitatea desfasurata independent suma de 2.....0 lei stabilita pe baza declaratiei estimative de venit .....

Ulterior, emiterii deciziei de impunere din oficiu de catre Casa Judeteana de Sanatate Timis, Casa Judeteana de asigurari de Sanatate Timis, a regularizat situatia contribuabilul (anexa nr. 1.....) si a stornat obligatia stabilita initial de 2.....0 lei, pe baza informatiei declarate de contribuabil in declaratia de venit formular 200 (pierdere fiscala).

In baza prevederilor art. art. 2.....7 din Legea nr. 9...../2006 privind reforma in domeniul sanatatii:

„(1) Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banesti lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).

(2) Contributia lunara a persoanei asigurate se stabileste sub forma unei cote de .....%, care se aplica asupra:

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfasoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;”



Conform art. 7 din Ordinul nr. 617/13 august 2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate:

„(1) Persoanele care desfasoara activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia aplicata asupra:

a) venitului net determinat ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile aferente realizarii venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfasoara activitati independente ale caror venituri sunt determinate pe baza contabilitatii in partida simpla;”

si art. 8 „(4) Diferentele ramase de achitat, calculate in raport cu decizia de impunere anuala, se platesc in termen de cel mult 60 de zile de la data comunicarii deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculeaza si nu se datoreaza majorari de intarziere.

(.....) La expirarea termenului prevazut la alin. (4), pentru sumele datorate si ramase neachitate se vor percepe majorari de intarziere conform procedurii instituite prin Codul de procedura fiscala”.

Venitul brut stabilit de organul de control a fost in suma de .....lei, cheltuielile deductibile stabilite de organul de control conform prevederilor Titlului III din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal, cu modificarile ulterioare, sunt in suma de .....lei, rezultand un venit net impozabil in suma de .....lei ce constituie baza pentru contributia la asigurari sociale de sanatate. Pentru venitul net stabilit de organul de control in suma de .....lei, a fost calculata suplimentar contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei, determinata prin aplicarea cotei de ....., % asupra venitului net stabilit de organul de control.

Pentru diferenta stabilita suplimentar in suma de .....lei, organul fiscal a calculat accesorii conform prevederilor Ordinului nr. 617/13.08.2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate si conform art. ...., art. 120 si art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in suma totala de .....lei, din care dobanzi si majorari de intarziere in suma de 6.202 lei si penalitati de intarziere in cota de 1.....% de 1.900 lei. Accesoriile au fost calculate de la data de 0.....10..... pana la data de .....

***Referitor la anul .....***

Urmare verificarilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal si venituri impozabile nedeclarete, astfel ca baza impozabila aferenta contributiei sociale de sanatate datorata de persoana fizica .....afereant activitatii economice desfasurate se modifica fata de contributia platita in baza declaratiei de venit anuala depusa pentru anul .....

La data de 24.0....., CNAS - Casa Judeteana de asigurari de Sanatate Timis a emis Decizia de impunere din oficiu nr. .... prin care a stabilit ca obligatie de plata contributia la asigurarile sociale de sanatate pentru activitatea desfasurata independent suma de 44 lei stabilita pe baza declaratiei estimative de venit .....

Ulterior emiterii deciziei de impunere din oficiu de catre Casa Judeteana de Sanatate Timis, Casa Judeteana de Asigurari de Sanatate Timis, a regularizat situatia contribuabilul si a stornat obligatia stabilita initial de 44 lei, pe baza informatiei declarate de contribuabil in declaratia de venit formular 200 respectiv pierdere fiscala in suma de -.....lei.

Venitul brut stabilit de organul de control a fost in suma de .....lei, cheltuielile deductibile stabilite de organul de control conform prevederilor Titlului III din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile ulterioare, sunt in suma de .....lei rezultand un venit net recalculat de organul de control de ..... lei.

Pentru venitul net stabilit suplimentar de organul de control in suma de ..... lei a fost calculata suplimentar contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei, determinata prin aplicarea cotei de ..... % asupra venitului net stabilit suplimentar in suma de ..... lei, in baza prevederilor art. 2.....7 din Legea nr. 9...../2006 privind reforma in domeniul sanatatii.

Conform art. 7 din Ordinul nr. 617/13.08. 2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobandirea calitatii de asigurat, respectiv asigurat fara plata contributiei, precum si pentru aplicarea masurilor de executare silita pentru incasarea sumelor datorate la Fondul national unic de asigurari sociale de sanatate:

„(1) Persoanele care desfasoara activitati independente au obligatia de a vira trimestrial contributia aplicata asupra:

a) venitului net determinat ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile deductibile aferente realizarii venitului, conform prevederilor Codului fiscal, realizate de persoanele care desfasoara activitati independente ale caror venituri sunt determinate pe baza contabilitatii in partida simpla;” si art. 8 „(4) Diferentele ramase de achitat, calculate in raport cu decizia de impunere anuala, se platesc in

termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioada pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(.....) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedura fiscală”.

Pentru diferența stabilită suplimentar în suma de .....lei, organul fiscal a calculat accesorii conform prevederilor Ordinului nr. 617/13.08.2007 pentru aprobarea NM privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv asigurat fără plată contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate și conform art. ...., art. 120 și art. 120<sup>1</sup> din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, în suma totală de ..... lei, din care dobânzi și majorări de întârziere în suma de .....26 lei și penalități de întârziere în cota de 1.....% de ..... lei. Accesoriile au fost calculate de la data de 26.10.20..... până la data de .....

**Referitor la anul 20.....**

Organul de control a constatat în urma verificărilor fiscale că contribuabilul a înregistrat pierdere fiscală în suma de .....lei, a realizat venituri salariale fiind angajat la SC .....SRL CIF ....., astfel că în conformitate cu prevederile art. 2.....7 din Legea nr. 9...../2006 privind reforma în domeniul sănătății nu datorează contribuții la asigurările sociale de sănătate pentru activitatea independentă, obținând în anul 20..... pierdere fiscală.

La data de 24.0..... CNAS - Casa Județeană de asigurări de Sănătate Timiș a emis decizia de impunere din oficiu nr. .... unde a stabilit că obligație de plată contribuția la asigurările sociale de sănătate pentru activitatea desfășurată independent suma de .....24 lei stabilită pe baza declarației estimative de venit .....702...../24.0.....

Ulterior, emiterii deciziei de impunere din oficiu de către Casa Județeană de Sănătate Timiș, Casa Județeană de asigurări de Sănătate Timiș a regularizat situația contribuabilului stornând întreaga sumă de .....24 lei, pe baza informației declarate de contribuabil în declarația de venit formular 200 respectiv pierdere fiscală în suma de .....lei.

**Referitor la anul .....**

Organul de control a constatat în urma verificărilor fiscale că contribuabilul a înregistrat pierdere fiscală în suma de -.....lei, a realizat venituri salariale fiind angajat la SC .....SRL CIF ....., astfel că în conformitate cu prevederile art. 2.....7 din Legea nr.

9...../2006 privind reforma in domeniul sanatatii nu datoreaza contributii la asigurarile sociale de sanatate pentru activitatea independenta, obtinand in anul ..... pierdere fiscala.

La data de ....., contribuabilul inregistra in fisa de evidenta pe platitor existenta la AJFP Timis - Biroul Evidenta pe platitor Persoane Fizice suma de ..... lei reprezentand debit transmis de catre Casa Judeteana de Sanatate Timis, pe baza deciziei de impunere din Oficiu nr. .... Debitul in suma de ..... lei nu corespunde cu documentele transmise de Casa Judeteana de Sanatate Timis contribuabilului la data de 31.01.2013 (anexa nr. 1.....), astfel ca in documentele transmise Casa Judeteana de Sanatate Timis, contribuabilul datoreaza o contributie de .....lei aferenta anului 2007, iar in fisa de evidenta pe platitor este inregistrat un debit de ..... lei. Pentru neconcordanțele existente între datele din evidenta contribuabilului și datele din evidenta pe platitor a fost întocmită lista neconcordanțelor, pentru diminuarea obligației de la suma de ..... lei la suma de .....lei, respectiv - .....lei, cu scadența 01.01.....

#### **4) Referitor la venituri din alte surse**

PFA .....a achiziționat în perioada verificată obiecte de inventar, piese de schimb și materii prime de la următoarele persoane fizice neînregistrate fiscal :

- de la persoana fizica ....., a achiziționat bunuri în valoare totală de .....lei reprezentând ..... bucăți flexuri în valoare de 8..... lei conform borderoului de achiziție nr. ...., piese de schimb în valoare de .....lei conform borderoului de achiziție nr. ....și obiecte de inventar (salopete, căști protecție, pelerine, cizme, ochelari) în valoare de .....lei conform borderoului de achiziție nr. ....

Pentru stabilirea realității achizițiilor de la persoana fizica ....., cât și dacă bunurile achiziționate de la persoanele fizice sunt bunuri mobile din patrimoniul personal al persoanei fizice vânzătoare, a provenienței bunurilor respective, s-au solicitat informații cu adresa nr. ....2013.

Din răspunsul d-lui ....., cu adresa înregistrată la AJFP Timis cu nr. ....și la Inspectoratul Fiscal cu nr. ...., rezultă că persoana fizică ..... a vândut PFA .....bunurile menționate mai sus dobândite de la societatea unde a fost angajat și de la second hand din Italia.

-de la persoana fizica ....., a achizitionat materii prime in valoare totala de ..... lei reprezentand fundatii betonate conform borderoului de achizitie nr. .... Persoana fizica .....a recunoscut tranzactia efectuata catre .....PFA, mentionand ca betoanele vandute sunt rezultate din „curatenia facuta in curte si demolarea curtii betonate”.

-de la persoana fizica .....a achizitionat piese de schimb in valoare totala de .....lei reprezentand role buldozer conform borderoului de achizitie nr. .... Persoana fizica .....a recunoscut tranzactia efectuata catre .....PFA, mentionand ca cele 24 role buldozer „sunt proprietatea mea”.

Contribuabilul nu a procedat la retinerea la sursa a impozitului pe venit conform prevederilor art. 79 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal la momentul platii veniturilor bunurilor achizitionate de la persoanele fizice pe baza borderourilor de achizitie.

In conformitate cu prevederile art. 79 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 „Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul platii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16 % asupra venitului brut.”

In conformitate cu prevederile art. 78 alin. (2) din Legea nr. ....71/2003 „Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se incadreaza in categoriile prevazute la art. 41 lit. a)-h), altele decat veniturile neimpozabile in conformitate cu prezentul titlu, precum si cele enumerate prin NM elaborate in aplicarea prezentului articol.”

Organele de inspectie fiscala au precizat ca bunurile achizitionate de .....PFA de la persoane fizice mentionate mai sus cu borderou de achizitie, prin continutul economic al acestora, nu se pot incadra in categoria bunurilor imobile si mobile din patrimoniul personal utilizate in scop personal, datorita cantitatilor mari vandute/achizitionate (exemplu ..... flexuri, 24 role buldozer si fundatii betoane in cantitate de .....tone - 1.2.....kg). In conformitate cu prevederile art. .... alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la stabilirea unui impozit sau a unei taxe in intelesul codului fiscal, autoritatile fiscale pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al acesteia.

In timpul inspectiei fiscale, organul de control a calculat impozit pe veniturile obtinute de persoanele fizice, neretinit la sursa de platitorul de venit conform prevederilor art. 79 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul Fiscal la momentul platii veniturilor bunurilor achizitionate de la persoanele fizice pe baza borderourilor de achizitie.

III. Prin contestatia formulata petentul contesta Raportul de inspectie fiscala nr. ...., Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare

stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care desfasoara activitati independente in mod individual sau intr-o forma de asociere nr. .... si Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .... emise de AJFP Timis - Serviciul de Inspectie fiscala persoane fizice 1 prin care s-au stabilit in sarcina acestuia obligatii fiscale suplimentare contestate reprezentand:

- TVA = .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA = .....lei;
- penalitati de intarziere aferente TVA = .....lei;
- impozit pe venit = .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit = .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit = .....lei;
- impozit pe venitul din alte surse = .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venitul din alte surse = .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul din alte surse = .....lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate = .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate = .....lei;
- penalitati aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate = .....lei.

### **III.1. Referitor la contestatia indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ....**

In fapt, PFA .....a formulat contestatie impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. ....

In drept, potrivit prevedrilor art. 8..... alin. (1) si art. 88 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ART. 8.....

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

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

*a) prin declaratie fiscala, in conditiile art. 82 alin. (2) si art. 86 alin. (4);*

*b) prin decizie emisa de organul fiscal, in celelalte cazuri.”*

*Astfel se retine, că, titlu de creanță pentru obligatiile datorate bugetului de stat il constituie decizia de impunere, aceasta fiind cea care produce efecte*

*juridice fata de contribuabil la baza acesteia fiind raportul de inspectie fiscala, act premergator emiterii deciziei de impunere.”*

„ART. 88:

***Acte administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere***

*Sunt asimilate deciziilor de impunere și următoarele acte administrative fiscale:*

*a) deciziile privind rambursari de taxa pe valoarea adaugata și deciziile privind restituiri de impozite, taxe, contributii și alte venituri ale bugetului general consolidat;*

*b) deciziile referitoare la bazele de impunere;*

*c) deciziile referitoare la obligatiile de plata accesorii;*

*d) procesele-verbale prevazute la art. 1..... alin. (6) și art. 168 alin. (2).*

*e) deciziile privind nemodificarea bazei de impunere.”*

Potrivit art. 206 alin.(2) din OG nr. 92/2003 republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

***„(2) Obiectul contestatiei il constituie numai sumele si masurile stabilite si inscise de organul fiscal in titlul de creanta sau in actul administrativ fiscal atacat, cu exceptia contestatiei impotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.”***

La art. 107 din HG nr. 10.....0/20..... pentru aprobarea NM de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede :

***„Titlul de creanta este actul prin care, potrivit legii, se stabilete si se individualizeaza obligatia de plata privind creantele fiscale, intocmit de organele competente sau de alte persoane indreptatite potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:***

***a) decizia de impunere emisa de organele competente, potrivit legii;”***

Fata de aceste prevederi legale se retine ca prin Codul de procedura fiscala s-a prevazut in mod expres categoria de acte administrative fiscale prin care se stabilesc obligatii suplimentare respectiv decizia de impunere care constituie titlu de creanta prin care se pot stabili obligatii fiscale in sarcina contribuabilului.

Se mai retine ca, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare, contestatiile: ***„Impotriva titlului de creanta, precum și impotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit legii. Contestatia este o cale administrativa de atac și nu inlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat in drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, inconditiile legii.(...)”*** in speta raportul de inspectie fiscala neavand natura juridica a unui act administrativ fiscal nu poate fi contestat in conformitate cu prevederile Codului de procedura fiscala.

Avand in vedere si prevederile art. 213 alin. (.....) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare „**Organul de solutionare competent se va pronunta mai intai asupra exceptiilor de procedura si asupra celor de fond, iar cand se constata ca acestea sunt intemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.**”, organul de solutionare a contestatiilor nu se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei indreptata impotriva Raportului de inspectie fiscala nr. .... **urmand a fi respinsa ca inadmisibila.**

### **III.2. Referitor la impozitul pe venit**

#### **A. Referitor la cheltuielile cu combustibilul**

In fapt, organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile cheltuieli aferente achizitiilor de combustibil dupa cum urmeaza:

- .....lei aferente anului 2007;
- .....lei aferente anului .....
- .....aferente anului .....
- .....aferente anului .....

In fapt, PFA .....a achizitionat fermele din .....si constructiile aferente acestora in cursul anilor 2000-2003 de la SC .....SA.

Conform autorizatiilor de desfiintare nr. ....si nr. ....2001 emise Consiliul Judetean Timis, s-a autorizat desfiintarea a 26 de grajduri din ferma .....2 si 20 de grajduri din ferma .....1. Prin adeverinta emisa de Primaria Comunei .....in data de ....., s-a adeverit ca in urma demolarii au ramas urmatoarele constructii:

- la ferma I .....: 6 hale, 1 atelier, 1 birou, 1 castel apa, 1 cladire cu cantar;
- la ferma II .....: 4 hale, 1 castel apa, 1 birou.

Petentul sustine ca cheltuielile cu achizitionarea de combustibil au fost efectuate atat pentru realizarea acestor demolari cat si pentru deplasarile de la sediul social la punctul de lucru de la .....

Din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. .... si din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ....nu reiese algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul cheltuielilor nedeductibile aferente achizitiei de combustibil.

In sustinerea contestatiei, petentul a anexat rapoarte de activitate referitoare la executia de lucrari intretinere si reparatii pentru ferme si devize de executie lucrari intretinere si amenajare pentru ferme.

Cu adresa inregistrata la DGRFP Timis sub nr. 3...../.....2014, Serviciul



Solutionare Contestatii a solicitat organelor fiscale care au emis deciziile contestate sa se precizeze care este algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul cheltuielilor nedeductibile aferente achizitiei de combustibil (benzina si motorina). Referitor la acest aspect, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organului emitent al deciziilor contestate sa prezinte un punct de vedere cu privire la consumul de combustibil in scris in rapoartele de activitate si in devizele de executie anexate la contestatie.

Cu adresa inregistrata la DGRFP Timis sub nr. ....2014, organele de inspectie fiscala au raspuns solicitarii Serviciului Solutionare Contestatii, precizand ca achizitiile de combustibil s-au efectuat cu o frecventa nejustificata, fara a preciza care a fost algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul cheltuielilor nedeductibile si fara a-si exprima un punct de vedere cu privire la rapoartele de activitate si devizele de executie anexate la contestatie.

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 si ..... din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

*(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

*(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

*a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;*

*b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;*

*c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;*

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

*1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in d esfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.*

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ....

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile

conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

„..... Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și marfuri;”

Din prevederile legale mai sus prezentate, rezulta că prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este că aceste cheltuieli trebuie „**să fie efectuate în interesul direct al activității**” și nu în interes personal.

De asemenea, rezulta că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă și care sunt justificate cu documente.

În speta sunt aplicabile și prevederile art. 6..... alin. (1), art. 213 alin. (1) și alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu completările și modificările ulterioare, care stipulează:

„ART. 6.....

*Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale*

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

„ART. 213

*Soluționarea contestației*

(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. (...)

(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Din textele de lege mai sus prezentate, se reține că petentul poate depune în susținerea cauzei documente și probe noi, chiar dacă acestea nu au fost analizate anterior de organele de inspecție fiscală. Organul de soluționare a contestației analizează contestația în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspecție fiscală să se pronunțe asupra noilor probe depuse de

contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea obligatiilor de plata reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar ca urmare a neacordarii deductibilitatii pentru cheltuielile cu achizitia de combustibil. Intrucat petentul depune documente noi in sustinerea contestatiei care pot avea influenta asupra impozitului pe venit datorat in anii ....., se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru impozitul pe venit aferent anilor ....., in suma de .....lei, si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept "*sequitur principale*", se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente, respectiv .....lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(3) ***Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***”, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „Rolul activ” din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.***

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilului ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 6..... din Codul de procedura fiscala inasa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentului, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ...., .....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

„..... ***In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

.....6. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

.....7. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.*”

### **B. Referitor la cheltuielile cu aparatul de aer conditionat**

In fapt, petentul a inregistrat conform facturii fiscale nr. .... cheltuieli deductibile in suma de .....lei, aferente achizitionarii unui aparat de aer conditionat.

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 si ..... din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

(1) *Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

(4) *Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

a) *sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;*

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr.

.....

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

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

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

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite. ”

„..... Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achizitionarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar si marfuri;”

Din prevederile legale mai sus prezentate, rezulta ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli trebuie „**sa fie efectuate in interesul direct al activitatii**” si nu in interes personal.

De asemenea, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.

In fapt, achizitionarea unui aparat de aer conditionat este necesara pentru desfasurarea in conditii optime a activitatii petentului, motiv pentru care se va admite contestatia pentru acest capat de cerere, respectiv se vor accepta la deducere cheltuielile in suma de .....lei, fapt ce are influenta asupra impozitului pe venit datorat in anul 2007. Pentru acest motiv, se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru impozitul pe venit aferent anului 2007, in suma de .....lei, pentru a se recalcula prin admiterea ca si cheltuiala deductibila a sumei de .....lei, conform art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de

procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia: „(3) **Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare**”.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

„..... **In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.**

.....6. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

.....7. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

### **C. Referitor la facturile de energie electrica**

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca nedeductibile cheltuieli cu energia electrica in suma de .....lei pentru anul 20..... si .....lei pentru anul ....., aferente energiei electrice de la punctul de lucru .....

Referitor la cheltuielile cu energia electrica, contribuabilul nu poate justifica cheltuielile cu energia deoarece, contrar celor afirmate, in perioada 20..... si 2013 nu a desfasurat activitate la punctul de lucru din localitatea .....

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 si ..... din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

(1) *Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

(4) **Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:**

a) **sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii**

**venitului, justificate prin documente;**

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;

c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.(...)"

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr.

.....

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

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

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

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite ."

„..... Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - cheltuielile cu energia si apa;”

Din prevederile legale mai sus prezentate, rezulta ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli trebuie **„sa fie efectuate in interesul direct al activitatii”** si nu in interes personal.

De asemenea, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.

In plus, normele metodologice date in aplicarea legii exemplifica ca si cheltuieli deductibile cheltuielile cu energia si apa, dar deductibilitatea acestora este conditionata de realizarea veniturilor impozabile.

Concluzionand, **se va respinge ca neintemeiata** contestatia deoarece petentul nu justifica realizarea cheltuielilor, avand in vedere ca in perioada 20....., ..... si 2013 petentul nu a desfasurat activitate la punctul de lucru din localitatea .....

#### **D. Referitor la cheltuielile cu dobanda aferenta creditului bancar**

In anul ....., petentul a dedus cheltuieli in suma de .....lei, sustinand ca aceste cheltuieli reprezinta dobanzi aferente unui credit bancar.

In fapt, cheltuielile in suma de .....lei reprezinta restituire credit in lei si, respectiv valuta.

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

*(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

***(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:***

***a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;***

*b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;*

*c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;*

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

*1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.(...)*

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

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

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ....

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

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

*a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;*

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



*c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite . "*

Totodata potrivit pct. .... - 14 din OMF nr. 1.....0/20..... pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal:

*..... Evidenta contabila in partida simpla se va conduce in conformitate cu prezentele norme metodologice.*

*12. In conformitate cu prevederile legale evidenta contabila in partida simpla se tine in limba romana si in moneda nationala.*

*13. Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarilor in evidenta contabila in partida simpla, dobandind astfel calitatea de document justificativ.*

*14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute in structura formularelor aprobate:*

- denumirea documentului;*
- numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;*
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;*
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);*
- continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci cand este necesar, si temeiul legal al efectuarii ei;*
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;*
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;*
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor in documente justificative."*

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie sa fie efectuate in interesul direct al activitatii desfasurate **si sa fie justificate cu documente legale**. De asemenea, se retine ca este obligatoriu ca pentru a fi deduse cheltuielile trebuie sa fie efectuate in interesul direct al activitatii si nu in interes personal.

Intrucat petentul nu a depus nici un document care sa justifice faptul ca cheltuielile inregistrate sunt dobanzi, iar creditul contractat nu este pentru uzul personal sau al familiei sale, rezulta clar ca petentul nu a respectat prevederile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ....

Or, intrucat petentul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea

care se impune este una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarului.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134/..... privind Codul de procedura civila „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac.

Concluzionand, **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru acest capat de cerere, in baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ *Solutii asupra contestatiei*

(1) *Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, **ori respinsa.***”, coroborat cu pct. ....1 lit. a) din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

„.....1. *Contestatia poate fi respinsa ca:*

*a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt și de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.*

### **E. Referitor la onorariul notarului**

In anul ....., petentul a inregistrat pe cheltuieli suma de 1.187 lei aferente bonului fiscal emis in baza facturii fiscale seria .....nr. ...., reprezentand onorariu notar.

Potentul sustine ca a platit onorariul notarului pentru incheierea unui contract de ipoteca necesar in vederea obtinerii unui credit bancar. Contrar celor sustinute, acesta nu a prezentat un duplicat al contractului de ipoteca la care face referire.

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

(1) *Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

**(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 obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului III din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.(...)**

**(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

**a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;(...)"**

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr.

.....  
„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."**

Totodată potrivit pct. .... - 14 din OMF nr. 1.....0/20..... pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal:

„..... Evidența contabilă în partida simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.

12. În conformitate cu prevederile legale evidența contabilă în partida simplă se ține în limba română și în moneda națională.

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

14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute in structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- **numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;**
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);
- continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci cand este necesar, si temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor in documente justificative.”

Potrivit prevederilor legale de mai sus se retine ca pentru a fi deductibile cheltuielile trebuie sa fie efectuate in interesul direct al activitatii desfasurate si sa fie justificate cu documente legale. De asemenea, se retine ca este obligatoriu ca pentru a fi deduse cheltuielile trebuie sa fie efectuate in interesul direct al activitatii si nu in interes personal.

Intrucat petentul nu a depus niciun document care sa justifice ca notarul a prestat serviciul in interesul PFA .....si nu pentru uzul personal sau al familiei sale, rezulta clar ca petentul nu a respectat prevederile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ....

Or, intrucat petentul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune este una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatarului.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134/..... privind Codul de procedura civila „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caii administrative de atac.

Concluzionand, **se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere**, in baza prevederilor art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul procedura fiscala – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

„ Solutii asupra contestatiei

(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, in totalitate sau in parte, **ori respinsa.**”, coroborat cu pct. ....1 lit. a) din OPANAF 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala care stipuleaza:

„.....1. Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neintemeiata, in situatia in care argumentele de fapt și de drept prezentate in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”.

### **F. Referitor la cheltuielile aferente facturilor fiscale emise de SC**

#### **.....SRL**

In fapt, petentul a dedus cheltuieli aferente facturilor fiscale emise de SC .....SRL in suma totala de .....lei dupa cum urmeaza:

- suma de .....3..... lei aferenta facturii fiscale seria ..... nr. 162....., achitata prin virament bancar in data de .....
- suma de .....lei aferenta facturii fiscale seria ..... nr. ...., achitata in data de .....

Potentul sustine ca cele doua plati efectuate catre SC .....SRL, reprezentand chirie utilaje conform contractului, reprezinta cheltuieli aferente utilajelor utilizate la lucrarile de amenajare a fermelor ....., precum si pentru indeplinirea unor contracte, ca de exemplu cel cu Primaria ....., Primaria .....din ..... ori pentru demolare fundatii si reciclare materiale din demolari in localitatea .....

In sustinerea contestatiei, petentul a prezentat urmatoarele documente:

- Contractul de vanzare-cumparare comerciala nr. 4398/..... incheiat intre PFA ....., in calitate de vanzator, si Primaria loc. Simpetru Mare, in calitate de cumparator, avand ca obiect vanzare piatra sparta (beton concasat);
- Factura proforma nr. .... emisa de PFA .....catre Primaria loc. Simpetru Mare, confirmata prin semnatura si stampila de beneficiar (denumire produse: „piatra sparta 0-63 mm” – .....to), in valoare totala de .....lei, din care TVA .....lei;
- Deviz de executie lucrari intretinere si amenajare ferma .....an .....
- Raport de activitate executie lucrari intretinere si reparatii firme.

In drept, dispozitiile art. 48 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal si ale pct. 37 din NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ...., stipuleaza:

Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal

„ART. 48

*(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49 si .....0. (...)*

***(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:***

***a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;***

*b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite;*

*c) sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;*

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

*1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.(...)”*

NM de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. ....

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

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

*a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;*

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

*c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite .”*

Din prevederile legale mai sus prezentate, rezulta ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli trebuie **“sa fie efectuate in interesul direct al activitatii”** si nu in interes personal.

De asemenea, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.

In speta sunt aplicabile si prevederile art. 213 alin. (1) si alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si

modificarile ulterioare, care stipuleaza:

*„(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Din textele de lege mai sus prezentate se retine ca, petentul poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele de inspectie fiscala. Organul de solutionare a contestatiei analizeaza contestatia in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra noilor probe depuse de contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Intrucat petentul depune documente noi in sustinerea contestatiei care pot avea influenta asupra impozitului pe venit datorat in anul ....., se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru impozitul pe venit aferent anului ....., in suma de .....lei, si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept “*sequitur principale*”, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente, respectiv 1.....1 lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere, si 68..... lei, reprezentand penalitati de intarziere.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: **„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”**, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 „Rolul activ” din Codul de procedura fiscala-Republicat:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata*

**organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.**

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilului ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 6..... din Codul de procedura fiscala inasa, cum in speta de fata organele de administrare fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentului, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de administrare fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ...., .....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

**„..... In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.**

.....6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

.....7. Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”

**G. Referitor la facturile fiscale emise de SC .....SRL**

In fapt, in anexa nr. 33 la raportul de inspectie fiscal (pag. 12) organele de inspectie fiscala au in scris:



- ..... - „achitat ..... fact. ....” –  
.....lei „fara document”;
- ..... - „achitat ..... fact. ....” –  
.....lei „fara document”.

Organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferent anului ..... suma de .....lei si suma de .....lei.

In sustinerea contestatiei, petentul a precizat ca suma de .....lei reprezinta plati efectuate prin banca in data de ....., respectiv plata facturii ....., in suma de .....lei, si plata facturii ..... in suma de .....lei.

Pentru a demonstra aspectele sustinute in contestatie, petentul a anexat urmatoarele documente:

- „Jurnalul operatiilor” pentru furnizorul SC .....SRL (perioada 16.01.....-.....);
- Chitanta din data de .....prin care PFA .....a achitat catre SC .....SRL suma de 2..... lei, reprezentand „*prest. serv. – partial F* ...../.....”;
- Copie a extrasului de cont nr. ...../.....08..... prin care PFA .....a achitat catre SC .....SRL suma de 2.496,2..... lei, reprezentand „*partial F 8276.....24/.....*”.

Conform „Jurnalului operatiilor” anexat la contestatie, SC .....SRL a emis catre PFA .....urmatoarele facturi fiscale:

- factura fiscala nr. ...., in valoare de 9.437,.....7 lei si TVA 1.793,14 lei;
- factura fiscala nr. ...../09.06....., in valoare de 12.134,02 lei si TVA 2.....,46 lei;
- factura fiscala nr. ...../13.08....., in valoare de .....396,22 lei si TVA 1.02.....,28 lei.

Sustinerile contestatarului nu sunt sustinute cu documente deoarece:

- Data documentelor de plata la care face referire nu este ....., in sensul ca chitanta este din 17.09....., iar extrasul este din .....09.....;
- Actele anexate la contestatie nu dovedesc ca organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile aferente chitantei si extrasului de cont anexate intr-o perioada anterioara datei de ....., adica la data emiterii (cand era obligat conform prevederilor legale sa le inregistreze);
- Chitanta si extrasul de cont anexate nu sunt in concordanta cu cheltuielile pentru care nu s-a acordat drept de deducere, cheltuieli inregistrate in Jurnalul pentru incasari si plati in baza caruia se stabileste impozitul pe venit. Cu chitanta din data

de .....PFA .....a achitat catre SC .....SRL  
suma de 2..... lei (cheltuiala 2.268,9 lei si TVA 431,1 lei), iar din extrasul  
de cont nr. ....08..... rezulta ca PFA  
.....a achitat catre SC .....SRL suma de  
2.496,2..... lei (cheltuiala 2.097,68 lei si TVA 398,.....7 lei), sume  
care nu sunt in concordanta cu cheltuielile inregistrate de petent in Jurnalul pentru  
incasari si plati, respectiv suma de .....lei si suma de  
.....lei .

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) si (4) din Legea nr.  
.....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare,  
coroborat cu pct. 37 din HG nr. .... privind NM date in  
aplicarea Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, care prevad:

- art. 48 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu  
modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre  
venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe  
baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 49  
si .....0.”*

- art. 48 alin. (4) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu  
modificarile si completarile ulterioare:

*„(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile  
afereente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:*

*a)sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii  
venitului, justificate prin documente;*

*b)sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul  
caruia au fost platite;*

*c)sa respecte regulile privind amortizarea, prevazute in titlul II, dupa caz;*

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

*1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;*

*2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in  
desfasurarea activitatii 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 impozitarii sumei reprezentand prima de  
asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul platii de catre suportator.”*

- pct. 37 din HG nr. .... privind NM date in aplicarea  
Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal:

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

*Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile efectuate*

*in scopul realizarii veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:*

- a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;*
- b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;*
- c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.”*

Punctele .....-1..... din Ordinul nr. 1..... pentru aprobarea NM privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, se arata:

„..... Evidenta contabila in partida simpla se va conduce in conformitate cu prezentele norme metodologice .

*12. In conformitate cu prevederile legale evidenta contabila in partida simpla se tine in limba romana si in moneda nationala.*

***13. Orice operatiune economico-financiara efectuata se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un document care sta la baza inregistrarii in evidenta contabila in partida simpla, dobandind astfel calitatea de document justificativ.***

*14. Documentele justificative trebuie sa cuprinda urmatoarele elemente principale, prevazute in structura formularelor aprobate:*

- denumirea documentului;*
- numele si prenumele contribuabilului, precum si adresa completa;*
- numarul documentului si data intocmirii acestuia;*
- mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare (cand este cazul);*
- continutul operatiunii economico-financiare, iar atunci cand este necesar, si temeiul legal al efectuarii ei;*
- datele cantitative si valorice aferente operatiunii economico-financiare efectuate;*
- numele si prenumele, precum si semnaturile persoanelor care raspund de efectuarea operatiunii;*
- alte elemente menite sa asigure consemnarea completa a operatiunilor in documente justificative.*

*1..... Documentele care stau la baza inregistrarii in evidenta contabila in partida simpla pot dobandi calitatea de document justificativ numai in cazurile in care furnizeaza toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare.”*

Din prevederile legale mai sus prezentate, rezulta ca prima conditie generala pe care trebuie sa o indeplineasca cheltuielile efectuate de un contribuabil pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli trebuie „sa fie efectuate in interesul direct al activitatii” si nu in interes personal.

De asemenea, rezulta ca sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate in interesul direct al activitatii, respectiv pentru realizarea veniturilor,

**sunt inregistrate corect in evidenta contabila si care sunt justificate cu documente.**

Concluzionand, actele atasate la contestatie demonstreaza ca cheltuielile inregistrate in Jurnalul pentru incasari si plati nu au fost inregistrate corect si nu sunt justificate cu documente, motiv pentru **care se va respinge ca neintemeiata contestatia pentru acest capat de cerere.**

**H. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar ca urmare a declararii eronate si la celelalte cheltuieli pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere**

In fapt, pentru impozitul pe venit stabilit ca urmare a declararii eronate si pentru celelalte cheltuieli stabilite ca nedeductibile urmare inspectiei fiscale (altele decat cele prezentate la punctele A – G) pententul nu a prezentat argumente si dovezi pentru anulara Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanel fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. ....

In conditiile prezentate, organele de solutionare retin faptul ca prin neprezentarea motivelor de fapt si de drept in virtutea carora contestatorul considera nelegal si netemeinic titlul de creanta la acest capat de cerere, autorul cererii nu poate demonta sustinerile organelor de inspectie fiscala.

In situatiile de fata, organele de revizuire au avut in vedere vointa legiutorului exprimata in dispozitiile art. 213 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care impune ca analiza contestatiei sa se faca in raport de sustinerile partilor si de dispozitiile legale invocate de catre acestea.

De asemenea, este de retinut si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului in ceea ce priveste motivele fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, neindeplinirea conditiei procedurale vizand prezentarea motivelor de fapt si de drept in sprijinul contestatiei, atrage imposibilitatea antamarii de catre organele de solutionare a fondului cauzei .

**In drept,** sunt aplicabile dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (1) si art. 217 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile OPANAF nr. 2906/2014, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in care se prevede:

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

„ART. 206

*Forma si continutul contestatiei*

*(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

(...) c) **motivele de fapt si de drept;**(...)"

„ART. 213

*Solutionarea contestatiei*

(1) (...) **Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. ;(...)"**

„ART. 217

*Respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale*

(1) **Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei. (...)"**

- pct. 2..... si pct. ....1 din OPANAF nr. 2906/2014, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„2..... **Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."**

„.....1. **Contestatia poate fi respinsa ca:**

(...)

b) **nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"**

In virtutea argumentelor de fapt si de drept prezentate, **urmeaza sa fie respins acest capat de cerere din contestatie ca nemotivat.**

### **III.3. Referitor la TVA**

#### **A. Referitor la TVA aferenta achizitiilor de combustibil**

In fapt, organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA in suma de .....lei aferenta achizitiilor de combustibil dupa cum urmeaza:

- .....lei - anul .....

- .....- anul .....

- .....- anul .....

In fapt, PFA .....a achizitionat fermele din .....si constructiile aferente acestora in cursul anilor 2000-2003 de la SC .....SA.

Conform autorizatiilor de desfiintare nr. ....si nr. ....2001 emise Consiliul Judetean Timis, s-a autorizat desfiintarea a 26 de grajduri din ferma .....2 si 20 de grajduri din ferma .....1. Prin adeverinta emisa de Primaria Comunei

.....in data de ....., s-a adeverit ca in urma demolarii au ramas urmatoarele constructii:

- la ferma I .....: 6 hale, 1 atelier, 1 birou, 1 castel apa, 1 cladire cu cantar;

- la ferma II .....: 4 hale, 1 castel apa, 1 birou.

Potentul sustine caci achizitiile de combustibil au fost efectuate atat pentru realizarea acestor demolari cat si pentru deplasarile de la sediul social la punctul de lucru de la .....

Din continutul Raportului de inspectie fiscala nr. .... si din Referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei nr. ....nu reiese algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil.

In sustinerea contestatiei, potentul a anexat rapoarte de activitate referitoare la executia de lucrari intretinere si reparatii si devize de executie lucrari intretinere si amenajare pentru ferme.

Cu adresa inregistrata la DGRFP Timis sub nr. 3...../.....2014, Serviciul Solutionare Contestatii a solicitat sa se precizeze care este algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil (benzina si motorina). Referitor la acest aspect, organul de solutionare a contestatiei a solicitat organului emitent al deciziei contestate sa prezinte un punct de vedere cu privire la consumul de combustibil inregistrat in rapoartele de activitate si in devizele de executie anexate la contestatie.

Cu adresa inregistrata la DGRFP Timis sub nr. ....2014, organele de inspectie fiscala au raspuns solicitarii Serviciului Solutionare Contestatii, precizand ca achizitiile de combustibil s-au efectuat cu o frecventa nejustificata, fara a preciza care a fost algoritmul de calcul in baza caruia s-a stabilit cuantumul TVA nedeductibila si fara a-si exprima un punct de vedere cu privire la rapoartele de activitate si in devizele de executie anexate la contestatie.

In drept, sunt aplicabile urmatoarele prevederi ale Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

„ ART. 14.....

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile; (...)

„ART. 146

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori

urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 1..... alin. (.....);

b) pentru taxa aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, dar pentru care persoana impozabila este obligata la plata taxei, conform art. 1.....0 alin. (1) lit. b)-g):

1. sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 1..... alin. (.....) sau documentele prevazute la art. 1.....^1 alin. (1); și

2. sa inregistreze taxa ca taxa colectata in decontul aferent perioadei fiscale in care ia naștere exigibilitatea taxei;”

Referitor la limitarile dreptului de deducere pentru TVA aferenta achizitiilor de combustibil, sunt aplicabile urmatoarele prevederi ale Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal:

**- pentru perioada .....**-.....:

„Limitari speciale ale dreptului de deducere

ART. 14.....^1

(1) In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depașeasca .....kg și care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor acestor vehicule și nici taxa aferenta achizitiilor de combustibil destinat utilizarii pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza și protectie, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activitatii, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vanzari și de agenti de recrutare a fortei de munca;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea catre alte persoane, instruirea de catre școlile de șoferi, transmiterea folosintei in cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;

d) vehiculele utilizate in scop comercial, respectiv in vederea revanzarii.

(2) Prin achizitie de vehicule, in sensul alin. (1), se intelege cumpararea unui vehicul din Romania, importul sau achizitia intracomunitara a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) nu se aplica pentru avansurile care au fost achitate inainte de data de 1 mai ..... pentru valoarea totala sau partiala a vehiculelor rutiere motorizate, daca livrarea acestora intervine dupa data de 1 mai

..... inclusiv.

(4) Prevederile prezentului articol se aplica pana la data de 31 decembrie

..... inclusiv.

(.....) In cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 14..... și art. 146-147<sup>1</sup>.”

**- pentru perioada 01.01.....-.....:**

„ART. 14.....<sup>1</sup>

(1) In cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maxima autorizata care sa nu depășeasca .....kg și care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand și scaunul șoferului, se deduce .....0% din taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, .....0% din taxa aferenta achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, cu exceptia vehiculelor care se inscriu in oricare dintre urmatoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: interventie, reparatii, paza și protectie, curierat, transport de personal la și de la locul de desfașurare a activitatii, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenti de vanzari și de agenti de recrutare a fortei de munca;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plata, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata, inclusiv pentru inchirierea catre alte persoane, instruirea de catre școlile de șoferi, transmiterea folosintei in cadrul unui contract de leasing financiar sau operational;

d) vehiculele utilizate in scop comercial, respectiv in vederea revanzării.

(2) Prin achizitie de vehicule, in sensul alin. (1), se intelege cumpararea unui vehicul din Romania, importul sau achizitia intracomunitara a vehiculului.

(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplica inclusiv in situatia in care au fost emise facturi și/sau au fost platite avansuri, pentru contravaloarea partiala a vehiculelor rutiere motorizate, inainte de data de 1 ianuarie ....., daca livrarea acestora intervine dupa data de 1 ianuarie ..... inclusiv.”

Fata de prevederile legale mai sus citate si de documentele existente la dosarul cauzei se retine ca, dreptul contribuabililor de a-si exercita dreptul de deducere a TVA aferenta bunurilor achizitionate, se poate realiza numai daca acestea **sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile si daca sunt destinate realizarii operatiunilor supuse TVA**; pe cale de consecinta, pentru TVA aferenta achizitiei de bunuri si servicii, care nu sunt destinate utilizării in folosul operatiunilor taxabile si nu sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile nu este legala exercitarea dreptului de deducere al TVA.



In speta sunt aplicabile si prevederile art. 6..... alin. (1), art. 213 alin. (1) si alin. (4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu completarile si modificarile ulterioare, care stipuleaza:

„ART. 6.....

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declaratiilor sale și a oricaror cereri adresate organului fiscal.”*

„ART. 213

*Solutionarea contestatiei*

*(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. (...)*

*(4) Contestatorul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.”*

Din textele de lege mai sus prezentate, se retine ca petentul poate depune in sustinerea cauzei documente si probe noi, chiar daca acestea nu au fost analizate anterior de organele de inspectie fiscala. Organul de solutionare a contestatiei analizeaza contestatia in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei, oferind posibilitatea organului de inspectie fiscala sa se pronunte asupra noilor probe depuse de contestator in sustinerea cauzei prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta cu privire la legalitatea obligatiilor de plata reprezentand TVA aferenta achizitiei de combustibil. Intrucat petentul depune documente noi in sustinerea contestatiei care pot avea influenta asupra TVA, se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru TVA in suma de .....lei, si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept „*sequitur principale*”, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(3) ***Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***”, organele de inspectie fiscala vor face

aplicatiunea prevederilor art. 7 „ Rolul activ” din Codul de procedura fiscala-Republicat:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. **In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.***

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilului ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 6..... din Codul de procedura fiscala inasa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentului, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ...., .....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

*„..... **In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.***

*.....6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

.....7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

**B. Referitor la deducerea TVA aferenta unor achizitii efectuate pe baza documentelor care nu contin toate informatiile prevazute de lege**

Organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA în suma de .....020 lei mentionand ca documentele prezentate de petent nu au calitatea de document justificativ deoarece nu este înscris codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul înscris este eronat, după cum urmează:

- ..... lei – anul .....
- .....lei – anul .....
- ..... lei – anul .....
- .....lei – anul 20.....

În ceea ce privește exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, art. 134<sup>1</sup> din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

*„Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii  
ART. 134<sup>1</sup>*

*(1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.*

*(2) Pentru livrările de bunuri în baza unui contract de consignatie sau în cazul operațiunilor similare, cum ar fi stocurile la dispoziția clientului, livrările de bunuri în vederea testării sau a verificării conformității, astfel cum sunt definite prin norme, se considera ca bunurile sunt livrate la data la care consignatarul sau, după caz, beneficiarul devine proprietar al bunurilor.*

*(3) Pentru livrările de bunuri imobile, faptul generator intervine la data la care sunt îndeplinite formalitățile legale pentru transferul titlului de proprietate de la vânzător la cumpărător.*

*(4) Pentru prestarile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau, după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar.”* iar potrivit prevederilor art. 134<sup>2</sup> din același act normativ:

*„(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.*

*(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

*a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

Astfel, potrivit acestor prevederi legale, exigibilitatea taxei pe valoarea adăugată intervine la data la care are loc faptul generator, respectiv la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute de lege.

**In drept**, potrivit art. 14..... si art. 146 din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:  
*„Art. 14..... - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.*

*(2) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:*

*a) operatiuni taxabile; [...].”*

*„Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:*

*a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 1..... alin. (.....) (...).”*

Prin urmare, conform dispozitiilor legale precizate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni taxabile si **au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.**

In conditiile in care fondul cauzei dedus judecatii il reprezinta exercitarea dreptului de deducere asa cum este el reglementat atat in cadrul Uniunii Europene, cat si la nivel national, petentul nu se poate prevala de faptul ca a inregistrat in evidentele sale contabile TVA, atata vreme cat nu detine inscrisuri de natura mijloacelor de proba reglementate de Codul de procedura fiscala.

Pentru exercitarea dreptului de deducere pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, persoana impozabila trebuie sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art. 1..... din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care, in forma aplicabila la data emiterii facturilor care au facut deducerii TVA, stipuleaza :

*„ART. 1..... Facturarea*

*(...)*

*(.....) Factura cuprinde in mod obligatoriu urmatoarele informatii:*

*a) numarul de ordine, in baza uneia sau mai multor serii, care identifica factura in mod unic;*

*b) data emiterii facturii;*

*c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data incasarii unui avans, in masura in care aceasta data difera de data emiterii facturii;*

d) denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau, dupa caz, codul de identificare fiscala, ale persoanei impozabile care emite factura;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit in Romania si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare in scopuri de TVA, conform art. 1....., ale reprezentantului fiscal;

**f) denumirea/numele si adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum si codul de inregistrare in scopuri de TVA sau codul de identificare fiscala ale beneficiarului, daca acesta este o persoana impozabila sau o persoana juridica neimpozabila;**

g) denumirea/numele beneficiarului care nu este stabilit in Romania si care si-a desemnat un reprezentant fiscal, precum si denumirea/numele, adresa si codul de inregistrare prevazut la art. 1..... ale reprezentantului fiscal;

h) denumirea si cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate, precum si particularitatile prevazute la art. 12.....<sup>1</sup> alin. (3) in definirea bunurilor, in cazul livrării intracomunitare de mijloace de transport noi;

i) baza de impozitare a bunurilor si serviciilor sau, dupa caz, avansurile facturate, pentru fiecare cota, scutire sau operatiune netaxabila, pretul unitar, exclusiv taxa, precum si rabaturile, remizele, risturnele si alte reduceri de pret;

j) indicarea cotei de taxa aplicate si a sumei taxei colectate, exprimate in lei, in functie de cotele taxei;

k) in cazul in care nu se datoreaza taxa, trimiterea la dispozitiile aplicabile din prezentul titlu sau din Directiva .....<sup>2</sup> sau orice alta mentiune din care sa rezulte ca livrarea de bunuri sau prestarea de servicii face obiectul unei scutiri sau a procedurii de taxare inversa;

l) in cazul in care se aplica regimul special pentru agentiile de turism, trimiterea la art. 1.....<sup>2</sup><sup>1</sup>, la art. ....<sup>6</sup> din Directiva .....<sup>2</sup> sau orice alta referinta care sa indice faptul ca a fost aplicat regimul special;

m) daca se aplica unul dintre regimurile speciale pentru bunuri second-hand, opere de arta, obiecte de colectie si antichitati, trimiterea la art. 1.....<sup>2</sup><sup>2</sup>, la art. 313, 326 ori 333 din Directiva .....<sup>2</sup> sau orice alta referinta care sa indice faptul ca a fost aplicat unul dintre regimurile respective;

n) o referire la alte facturi sau documente emise anterior, atunci cand se emit mai multe facturi sau documente pentru aceeasi operatiune.”

Mai mult, se retine faptul ca legiuitorul a instituit modalitatea in care se poate realiza corectarea informatiilor inscrise in facturi, la art. 1.....<sup>9</sup> din

Legea nr .....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare, care stipuleaza :

*„ART. 1.....9 Corectarea documentelor*

*(1) Corectarea informatiilor inscrise in facturi sau in alte documente care tin loc de factura se efectueaza astfel:*

*a) in cazul in care documentul nu a fost transmis catre beneficiar, acesta se anuleaza și se emite un nou document;*

*b) in cazul in care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie sa cuprinda, pe de o parte, informatiile din documentul initial, numarul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de alta parte, informatiile și valorile corecte, fie se emite un nou document continand informatiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus in care se inscriu numarul și data documentului corectat.*

*(2) In situatiile prevazute la art. 1..... furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii trebuie sa emita facturi sau alte documente, cu valorile inscrise cu semnul minus, cand baza de impozitare se reduce sau, dupa caz, fara semnul minus, daca baza de impozitare se majoreaza, care vor fi transmise și beneficiarului, cu exceptia situatiei prevazute la art. 1..... lit. d).*

*(3) Persoanele impozabile care au fost supuse unui control fiscal și au fost constatate și stabilite erori in ceea ce privește stabilirea corecta a taxei colectate, fiind obligate la plata acestor sume in baza actului administrativ emis de autoritatea fiscala competenta, pot emite facturi de corectie conform alin. (1) lit. b) catre beneficiari. Pe facturile emise se va face mentiunea ca sunt emise dupa control și vor fi inscrise intr-o rubrica separata in decontul de taxa. Beneficiarii au drept de deducere a taxei inscrise in aceste facturi in limitele și in conditiile stabilite la art. 14..... - 147<sup>1</sup>.”*

coroborat cu pct. 81 alin. (3) din HG nr. .... privind NM de aplicare a Codului fiscal conform caruia:

*„(3) Organele de inspectie fiscala vor permite deducerea taxei pe valoarea adaugata in cazul in care documentele controlate aferente achizițiilor nu contin toate informatiile prevazute la art. 1..... alin. (.....) din Codul fiscal sau/și acestea sunt incorecte, daca pe perioada desfașurării inspectiei fiscale la beneficiar documentele respective vor fi corectate de furnizor/prestator in conformitate cu art. 1.....9 din Codul fiscal. Furnizorul/prestatorul are dreptul sa aplice prevederile art. 1.....9 alin. (1) lit. b) din Codul fiscal pentru a corecta anumite informatii din factura care sunt obligatorii conform art. 1..... alin. (.....) din Codul fiscal, care au fost omise sau inscrise eronat, dar care nu sunt de natura sa modifice baza de impozitare și/sau taxa aferenta operatiunilor, sau nu modifica regimul fiscal al operatiunii facturate initial, chiar daca au fost supuși unei inspectii fiscale - aceasta factura va fi atașata facturii initiale, fara sa genereze*

*inregistrari in decontul de taxa al perioadei fiscale in care se opereaza corectia, nici la furnizor/prestator, nici la beneficiar.”*

Astfel, conform prevederilor legale antementionate, petentul ar fi putut solicita firmelor furnizoare facturi de corectie in timpul inspectiei fiscale, putand dobandi astfel dreptul de deducere pentru TVA in suma totala de .....020 lei.

Potrivit art. 64 si 6..... din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Art. 64*

*Forta probanta a documentelor justificative si evidentelor contabile*

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

*Art. 6.....*

*Sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale*

*(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal”* contestatorul avea obligatia sa aduca probe in sustinerea cererii sale, iar art. 206 alin. (1) lit. c) si d) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, referitor la forma si continutul contestatiei se precizeaza:

*„(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde: (...)*

***d) dovezile pe care se intemeiaza”***, se retine ca petentul nu a depus probe din care sa rezulte ca documentele in baza carora a dedus TVA sunt intocmite corect din punct de vedere legal.

Or, intrucat petentul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale o anumita stare de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, constatarea care se impune, una naturala si de o implacabila logica juridica, este aceea ca sarcina probei revine contestatorului.

Situatiei de fapt ii este aplicabil si principiul de drept potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin „actor incubit probatio”, principiu consfintit de art. 243 din Legea nr. 134 din 1 iulie ..... privind Codul de procedura civila: „*cel care face o sustinere in cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, in afara de cazurile anume prevazute de lege.*”

Astfel, sarcina probei nu implica un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al celui care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac.

In concluzie, avand in vedere cele retinute, pentru acest capat de cerere **urmeaza a se respinge ca neintemeiata** contestatia formulata de PFA .....

**C. Referitor la ajustarea bazei TVA colectata cu consecinta diminuarii TVA colectata cu suma de .....lei**

In fapt, in anul 2013, petentul a ajustat baza de impozitare a TVA ca urmare a faptului ca contravaloarea bunurilor/serviciilor prestate pentru SC .....SRL nu s-a putut incasa din cauza falimentului beneficiarului, diminuand TVA colectata cu suma de .....lei, pentru factura fiscala nr. ....

In sustinerea contestatiei, petentul a atasat Sentinta civila nr. 1839/.....prin care s-a dispus inchiderea procedurii insolventei fata de debitoarea SC .....SRL si radierea din evidentele ORC Timis.

In drept, potrivit prevederilor art. 1..... lit. d) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, baza de impozitare a TVA se reduce in urmatoarele situatii:

*„d) in cazul in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisa incepand cu data pronuntarii hotararii judecatoresti de inchidere a procedurii prevazute de Legea nr. 8...../2006 privind procedura insolventei, hotarare ramasa definitiva si irevocabila;”*

Totodata, legiuitorul, prin NM de aplicare ale Codului fiscal, reglementeaza ajustarea bazei de impozitare a TVA stipulata la articolul din legea fiscala mai sus precizat cu obligativitatea indeplinirii unor conditii. Astfel, in conformitate cu pct. 20 alin. (3) din NM de aplicare ale art. 1..... din Codul fiscal aprobate prin HG nr. ...., cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(3) Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata, prevazuta la art. 1..... lit. d) din Codul fiscal este permisa numai in situatia in care data declararii falimentului beneficiarilor a intervenit dupa data de 1 ianuarie 20....., inclusiv pentru facturile emise inainte de aceasta data, daca contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate ori taxa pe valoarea adaugata aferenta consemnata in aceste facturi nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului.”*

Mai mult, prin emiterea Deciziei nr. 10 din 2 decembrie 20..... a Comisiei fiscale centrale, pentru aprobarea solutiilor privind aplicarea unitara a unor prevederi referitoare la taxa pe valoarea adaugata si accize, aprobata prin OMFP nr. 189...../20....., aceste prevederi legale ale legii fiscale au fost explicitate, stabilindu-se ca:

*„Ajustarea bazei de impozitare a taxei pe valoarea adaugata la furnizori/prestatori, in baza prevederilor art. 1..... lit. d) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, este permisa numai in situatia in care data declararii falimentului beneficiarilor intervine dupa data de 1 ianuarie 20....., inclusiv pentru facturile fiscale emise inainte de aceasta data, daca contravaloarea bunurilor livrate/serviciilor prestate si taxa pe valoarea adaugata aferenta consemnate in aceste facturi nu se poate incasa din cauza falimentului beneficiarului.*



**In acceptiunea Codului fiscal, data declararii falimentului este data pronuntarii hotararii judecatoresti finale de inchidere a procedurii falimentului, hotarare ramasa definitiva si irevocabila."**

Asadar, potrivit acestor prevederi legale, ajustarea bazei de impozitare a TVA este permisa in situatia in care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate ori TVA aferenta inregistrata in facturi nu mai pot fi incasate din cauza falimentului beneficiarului si numai in situatia in care data declararii falimentului beneficiarilor, respectiv data pronuntarii hotararii judecatoresti finale de inchidere a procedurii falimentului, hotarare ramasa definitiva si irevocabila, a intervenit dupa data de 1 ianuarie 20....., inclusiv pentru facturile emise inainte de aceasta data.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine faptul ca o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA care nu mai poate incasa contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate din cauza falimentului beneficiarului si care procedeaza la ajustarea bazei impozabile a TVA nu este tinuta de respectarea procedurii insolventei, respectiv de inscrierea la masa creditorilor, ci doar de pronuntarea unei hotarari judecatoresti, definitive si irevocabile, de inchidere a procedurii falimentului prevazute de Legea nr. 8...../2006.

Cea ce trebuie avut in vedere cand se aplica prevederile legale antementionate este faptul ca termenul de prescriptie al dreptului la actiune al creditorului impotriva debitorului care nu si-a achitat datoria la scadenta este termenul de drept comun in materia de obligatii comerciale, respectiv trei ani. In acelasi timp, termenul repectiv de trei ani este prevazut si de prescriptia dreptului de a cere executarea silita a titlurilor executorii-hotarari judecatoresti, contracte autentice etc. – obtinute impotriva debitorului rau-platnic. Pe de alta parte, prescriptia extintiva se intrerupe prin recunoasterea dreptului a carui actiune se prescrie, facuta de debitor.

In drept, referitor la termenul de prescriptie sunt aplicabile prevederile art. 2....., 2.....17 si 2.....24 din Codul civil care prevad:

„ART. 2.....

*Obiectul prescriptiei extinctive*

*(1) Dreptul material la actiune, denumit in continuare drept la actiune, se stinge prin prescriptie, daca nu a fost exercitat in termenul stabilit de lege.*

*(2) In sensul prezentului titlu, prin drept la actiune se intelege dreptul de a constrange o persoana, cu ajutorul fortei publice, sa execute o anumita prestatie, sa respecte o anumita situatie juridica sau sa suporte orice alta sanctiune civila, dupa caz.”*

„ART. 2.....17

*Termenul general de 3 ani*

*Termenul prescriptiei este de 3 ani, daca legea nu prevede un alt termen.”*

„, ART. 2.....23

*Regula generala*

*Prescriptia incepe sa curga de la data cand titularul dreptului la actiune a cunoscut sau, dupa imprejurari, trebuia sa cunoasca nasterea lui.”*

In fapt, termenul de prescriptie al dreptului de actiune al petentului impotriva SC .....SRL pentru plata facturii fiscale nr. ....s-a implinit la data de .....07 (perioada care nici nu a fost supusa inspectie fiscale referitoare la TVA).

Potentul nu a prezentat documente din care sa rezulte ca in timpul celor 3 ani de prescriptie s-au petrecut evenimente de natura sa intrerupa termenul de prescriptie. Astfel, deoarece petentul nu s-a inscris la masa credala si nu a facut niciun demers legal de a recupera creantele in 3 ani, chiar daca firma a dat faliment dupa scurgerea celor 3 ani, acesta trebuia sa procedeze la scoaterea creantelor din contabilitate la scurgerea termenului de prescriptie, **fara a se prevala de dreptul oferit de art. 1..... lit. d) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.**

Concluzionand, se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

**D. Referitor la TVA in suma de 3..... lei pentru care organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere**

In fapt, pentru TVA in suma de 3..... lei stabilita suplimentar (.....lei – .....lei – .....020 lei – .....lei), petentul nu a prezentat argumente si dovezi pentru care solicita anularea Deciziei Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care desfasoara activitati independente in mod individual sau intr-o forma de asociere nr. ....

In conditiile prezentate, organele de solutionare retin faptul ca prin neprezentarea motivelor de fapt si de drept in virtutea carora contestatorul considera nelegal si netemeinic titlul de creanta la acest capat de cerere, autorul cererii nu poate demonta sustinerile organelor de inspectie fiscala.

In situatiile de fata, organele de revizuire au avut in vedere vointa legiuitorului exprimata in dispozitiile art. 213 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care impune ca analiza contestatiei sa se faca in raport de sustinerile partilor si de dispozitiile legale invocate de catre acestea.

De asemenea, este de retinut si faptul ca organul de solutionare nu se poate substitui contestatorului in ceea ce priveste motivele fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.

Astfel, neindeplinirea conditiei procedurale vizand prezentarea motivelor de fapt si de drept in sprijinul contestatiei, atrage imposibilitatea antamarii de catre organele de solutionare a fondului cauzei .

**In drept** sunt aplicabile dispozitiile art. 206 alin. (1) lit. c), art. 213 alin. (1) si art. 217 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu prevederile OPANAF nr. 2906/2014, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, in care se prevede:

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

„ART. 206

*Forma si continutul contestatiei*

*(1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:*

*(...) c) **motivele de fapt si de drept**;(...)*”

„ART. 213

*Solutionarea contestatiei*

*(1) (...) Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii. ;(...)*”

„ART. 217

*Respingerea contestatiei pentru neindeplinirea conditiilor procedurale*

*(1) **Daca organul de solutionare competent constata neindeplinirea unei conditii procedurale, contestatia va fi respinsa fara a se proceda la analiza pe fond a cauzei. (...)***”

- pct. 2..... si pct. ....1 din OPANAF nr. 2906/2014, privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„2..... **Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.**”

„.....1. *Contestatia poate fi respinsa ca: (...)*

*b) nemotivata, in situatia in care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept in sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;*”

In virtutea argumentelor de fapt si de drept prezentate, **urmeaza sa fie respinsa ca nemotivata contestatia pentru TVA stabilita suplimentar in suma de 3..... lei.**

### **Referitor la impozitul pe venitul din alte surse**

In fapt, petentul a achizitionat obiecte de inventar, piese de schimb si materii prime de la urmatoarele persoane fizice:

- de la persoana fizica ....., petentul a achizitionat bunuri in suma de .....lei, dupa cum urmeaza:

a) ..... bucati flexuri in suma de 8..... lei, conform borderoului de achizitie nr. ....;

b) piese de schimb in suma de .....lei, conform borderoului de achizitie nr. 2/.....02.....;

c) obiecte de inventar (salopeta, casti protectie, pelerine, cizme, ochelari) in suma de .....lei, conform borderoului de achizitie nr. ....

- de la persoana fizica ....., petentul a achizitionat materii prime in suma de ..... lei reprezentand fundatii betonate, conform borderoului de achizitie nr. ....;

- de la persoana fizica ....., petentul a achizitionat piese de schimb in suma de .....lei, conform borderoului de achizitie nr. ....

In fapt, organele de control au constatat faptul ca, in anul ....., in evidenta contabila a petentului figureaza achizitii de bunuri de la persoane fizice pe baza de borderouri de achizitie, considerand ca aceste bunuri nu fac parte din categoria bunurilor imobile si mobile din patrimoniul personal utilizate in scop personal, datorita cantitatilor mari vandute.

Organele de inspectie fiscala au invocat prevederile urmatoarelor acte normative:

- art. .... alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.”*

- art. 78 alin. (2) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(2) Venituri din alte surse sunt orice venituri identificate ca fiind impozabile, care nu se incadreaza in categoriile prevazute la art. 41 lit. a)-h), **altele decat veniturile neimpozabile in conformitate cu prezentul titlu**, precum si cele enumerate prin normele metodologice elaborate in aplicarea prezentului articol.”*

- art. 79 alin. (1) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) Impozitul pe venit se calculeaza prin retinere la sursa la momentul platii veniturilor de catre platitorii de venituri, prin aplicarea unei cote de 16% asupra venitului brut.*

*(2) Impozitul calculat si retinut reprezinta impozit final.*

*(3) Impozitul astfel retinut se vireaza la bugetul de stat pana la data de 2..... inclusiv a lunii urmatoare celei in care a fost retinut.”*

Ceea ce trebuie retinut este faptul ca pentru aplicarea art. 78 alin. (2) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, legiuitorul a inteles sa exemplifice veniturile din alte surse care se includ in aceasta categorie, pct. 1.....2 din HG nr. .... privind NM de aplicare a Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, precizand:

*„In aplicarea art. 78 alin. (2) din Codul fiscal, in aceasta categorie se includ, de exemplu, urmatoarele venituri realizate de persoanele fizice:*

*- remuneratiile pentru munca prestata in interesul unitatilor apartinand Directiei Generale a Penitenciarelor, precum și in atelierile locurilor de detinere, acordate, potrivit legii, condamnatilor care executa pedepse privative de libertate;*

*- veniturile primite de studenti sub forma indemnizatiilor pentru participarea la sedintele senatului universitar;*

*- veniturile obtinute de persoanele fizice din valorificarea prin centrele de colectare a deseurilor de metal, hartie, sticla și altele asemenea și care nu provin din gospodaria proprie;*

*- sumele platite de catre organizatori persoanelor care insotesc elevii la concursuri și alte manifestari scolare;*

*- indemnizatiile acordate membrilor birourilor electorale, statisticienilor, informaticienilor și personalului tehnic auxiliar pentru executarea atributiilor privind desfașurarea alegerilor prezidentiale, parlamentare și locale;*

*- veniturile obtinute de persoanele care fac figuratie la realizarea de filme, spectacole, emisiuni televizate și altele asemenea.*

*- tichetele cadou acordate persoanelor fizice in afara unei relatii generatoare de venituri din salarii;*

*- venituri, altele decat cele de la art. .... lit. k) distribuite de persoanele juridice constituite in conform legislatiei privind reconstituirea dreptului de proprietate asupra terenurilor agricole și celor forestiere solicitate potrivit prevederilor Legii fondului funciar nr. 18/1991 și ale Legii nr. 169/1997, cu modificarile și completarile ulterioare.”*

Referitor la veniturile neimpozabile, art. .... lit. g) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prevede:

*„In intelesul impozitului pe venit, urmatoarele venituri nu sunt impozabile:*

*g) veniturile primite ca urmare a transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor imobile și mobile din patrimoniul personal, altele decat caștigurile din transferul titlurilor de valoare, precum și altele decat cele definite la cap. VIII<sup>1</sup>;*”

In fapt, persoanele fizice care au vandut bunurile inscrise in borderourile de achizitie au declarat ca bunurile au fost din patrimoniul personal, contrar celor sustinute de organele de inspectie fiscala.

Organele de inspectie au reincadrat tranzactiile prin identificarea acelor elemente care sunt apropiate situatiei de fapt fiscale, asimiland achizitiile efectuate de petent cu veniturile din alte surse, dar fara a analiza situatia celor care au vandut bunurile. Daca acestia din urma au vandut bunuri care nu sunt din patrimoniul personal, asa cum sustin organele de inspectie fiscala, au efectuat practic fapte de comert pentru care vanzatorii bunurilor ar fi avut obligatia platii impozitului pe venituri din activitati independente.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca organele de inspectie fiscala nu au facut o analiza corecta a situatiei fiscale deoarece din declaratiile date de persoanele fizice care au livrat bunurile rezulta ca acestea sunt din patrimoniul personal, iar veniturile realizate din vanzarea acestor bunuri nu sunt de natura celor exemplificate in normele metodologice de aplicare a 78 alin. (2) Codului fiscal. Simpla constatare ca bunurile livrate au fost in cantitati mari nu demonstreaza faptul ca nu sunt din patrimoniul personal al vanzatorului. Pentru o impunere echitabila, este necesara o analiza corecta a operatiunilor impozabile, in sensul ca trebuie vazut daca vanzatorii au efectuat fapte de comert, respectiv daca bunurile au fost achizionate de persoanele fizice (vanzatoare – la care fac referire organele de inspectie fiscala) in vederea revanzarii.

In drept, in situatia in care nu sunt venituri din patrimoniul personal al vanzatorilor si nu au caracter ocazional, acestora din urma le sunt aplicabile prevederile art. 46 alin. (1) si (2) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu pct. 21 din HG nr. .... privind NM de aplicarea a Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad:

- art. 46 alin. (1) si (2) din Legea nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„(1) Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual și/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.*

*(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comert ale contribuabililor, din prestari de servicii, altele decat cele prevazute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.”*

- pct. 21 din HG nr. .... privind NM de aplicarea a Legii nr. ....71/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

*„Sunt considerate venituri comerciale veniturile realizate din fapte de comert de catre persoane fizice sau asocieri fara personalitate juridica, din prestari de servicii, altele decat cele realizate din profesii libere, precum și cele obtinute din practicarea unei meserii.*

***Principalele activitati care constituie fapte de comert sunt:***

- *activitati de productie;*
- ***activitati de cumparare efectuate in scopul revanzarii;(...).***”

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor fapte, se impune desfiintarea partiala a deciziei de impunere contestate pentru suma de .....lei reprezentand impozit venit din alte surse si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept “*sequitur principale*”, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente, respectiv .....lei reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si .....lei reprezentand penalitati de intarziere.

Conform art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: „(3) ***Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare***”, organele de inspectie fiscala facand aplicatiunea prevederilor art. 7 „*Rolul activ*” din Codul de procedura fiscala- Republicat:

„*Rolul activ*

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilului ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 6..... din Codul de procedura fiscala insa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentului, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care face obiectul contestatiei precum si modul in

care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de inspectie fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ...., .....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

„..... *In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.*

.....6. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

.....7. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

### **Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate**

Urmare inspectiei fiscale efectuate, organele de inspectie fiscala au majorat baza de impozitare a impozitului pe venit, fapt ce a condus la majorarea bazei de impunere aferenta contributiei de asigurari sociale de sanatate.

**In drept**, spetei ii sunt aplicabile prevederilor art. 2.....7 alin. (2) lit. b) din Legea nr. 9...../2006 – republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„ART. 2.....7

(1) *Persoana asigurata are obligatia platii unei contributii banești lunare pentru asigurarile de sanatate, cu exceptia persoanelor prevazute la art. 213 alin. (1).*

(2) *Contributia lunara a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,.....%, care se aplica asupra:*

(...) ***b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfașoara activitati independente care se supun impozitului pe venit; daca acest venit este singurul asupra caruia se calculeaza contributia, aceasta nu poate fi mai mica decat cea calculata la un salariu de baza minim brut pe tara, lunar;***

coroborat cu art. 82, alin. (3) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care stipuleaza:



*„Contribuabilul are obligatia de a completa declaratiile fiscale inscriind corect, complet si cu buna credinta, informatiile prevazute de formular, corespunzatoare situatiei sale fiscale”.*

Tinand cont de prevederile legale antementionate, baza de impozitare a contributiei pentru asigurarile sociale de sanatate este constituita din veniturile impozabile realizate de persoanele care se supun impozitului pe venit.

Avand in vedere ca urmare solutionarii contestatiei, referitor la cheltuielile deductibile la calculul impozitului pe venit, s-a dispus desfiintarea partiala a deciziei de impunere contestate si intrucat baza de impozitare a contributiei de asigurari sociale de sanatate este aceiasi cu cea pentru impozitul pe venit (existand o relatie de dependenta intre cele doua impozite/contributii), se impune desfiintarea partiala a actului administrativ fiscal atacat pentru contributia de asigurari sociale de sanatate, in suma de .....lei, si, deoarece accesoriile urmeaza debitul, conform principiului de drept *“sequitur principale”*, se va desfiinta partial decizia si pentru accesoriile aferente, respectiv 16.690 lei, reprezentand majorari/dobanzi de intarziere si penalitati de intarziere.

Pentru a se analiza veridicitatea si realitatea acestor documente si a se determina influenta acestora asupra bazei impozabile, conform art. 216 alin. (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: *„(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare”*, organele de inspectie fiscala vor face aplicatiunea prevederilor art. 7 *„Rolul activ”* din Codul de procedura fiscala-Republicat:

*„Rolul activ*

*(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

*(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz.*

*(3) Organul fiscal are obligatia sa examineze in mod obiectiv starea de fapt, precum si sa indrume contribuabilii pentru depunerea declaratiilor si a altor documente, pentru corectarea declaratiilor sau a documentelor, ori de cate ori este cazul ”*

urmand sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului, in acest scop fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile in functie de circumstantele fiecarui caz in parte si de limitele prevazute de lege, vor proceda la examinarea tuturor starilor de fapt si a raporturilor juridice relevante pentru impunere si

clarificarea situatiei fiscale a petentului avand in vedere si sustinerile sale din contestatia formulata.

Este adevarat ca de principiu contribuabilului ii revine sarcina probei in dovedirea situatiei de fapt fiscale, fapt ce rezulta din prevederile art. 6..... din Codul de procedura fiscala insa, cum in speta de fata organele de inspectie fiscala nu au prezentat probe concludente de natura sa rastoarne prezumtia de nevinovatie a petentului, sarcina probei este rasturnata, obligatia de a dovedi provenienta debitului care fac obiectul contestatiei precum si modul in care s-au calculat accesoriile contestate, revenind organului de administrare fiscala competent.

La reverificare se vor avea in vedere prevederile pct. ...., .....6 si .....7 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, unde se precizeaza:

**„..... In situatia in care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, in considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.**

.....6. *Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de ..... de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.*

.....7. *Prin noul act administrativ fiscal, intocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili in sarcina contestatorului sume mai mari decat cele din actul desfiintat, acesta putand fi contestat potrivit legii.”*

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul art. 207 alin. (1) si art. 216 alin. (1) din OG nr. 92/2003, republicata, titlul IX, privind solutionarea contestatiilor formulate impotriva masurilor dispuse prin actele administrative fiscale, in baza referatului nr. 3...../....., se

## D E C I D E :

- desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind obligatiile suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice, care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .... pentru:

- TVA in suma de .....lei;

- majorari/dobanzi de intarziere aferente TVA in suma de .....lei

- penalitati de intarziere aferente TVA in suma de .....lei;
- impozitul pe venitul din alte surse in suma de .....lei;
- majorari/dobanzi de intarziere aferente impozitului pe venitul din alte surse in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venitul din alte surse in suma de .....lei;

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de PFA .....pentru TVA in suma de ..... lei;

- respingerea ca nemotivata a contestatiei formulate de PFA .....pentru TVA in suma de ..... lei;

- desfiintarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. .... pentru:

- impozitul pe venit in suma de .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de .....lei;
- penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit in suma de .....lei;
- contributia de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei;
- dobanzi/majorari de intarziere aferente contributiilor de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei;
- penalitati aferente contributiilor de asigurari sociale de sanatate in suma de .....lei.

urmand ca organele de inspectie fiscala prin alte persoane decat cele care au intocmit decizia de impunere contestata sa procedeze la refacerea acesteia, avand in vedere cele precizate in continutul deciziei.

- prezenta decizie se comunica la :
  - PFA .....
  - AJFP Timis - Activitatea de Inspectie Fiscala.

Decizia este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi atacata potrivit prevederilor legale la Tribunalul Timis in termen de 6 luni de la primirea prezentei.

**DIRECTOR GENERAL**

.....