



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrare Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - Timișoara

Str.Gheorghe Lazăr, nr. 9B
Tel : +0256499334
Fax : +0256499332
e-mail : info.adm @dgfptm.ro

DECIZIA nr. 446/141/31.03.2015
privind soluționarea contestației formulată de **PFA X**
înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/17.02.2015

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de A.J.F.P. X - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr.X/05.02.2015, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/17.02.2015, asupra contestației formulată de **PFA X**, CIF X, cu domiciliul fiscal în X, str. X, nr.X, sc.X, et.X, ap.X, jud. X și cu domiciliul procedural ales pentru comunicarea actelor în X, cartier X, B-dul X, nr.X sc.X et.X, ap.X, jud. X.

PFA X contestă parțial măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.11.2014 și implicit împotriva actelor fiscale emise ca urmare a valorificării acestuia, respectiv Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/25.11.2014, nr.X/25.11.2014 și nr.X/25.11.2014.

Având în vedere că raportul de inspecție fiscală pe care contestatorul îl contestă este raportul în care au fost prezentate constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal, raport ce a stat la baza emiterii deciziilor de impunere, în temeiul Titlului IX din Codul de procedură fiscală, republicat, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va pronunța asupra deciziilor de impunere, decizii ce au fost emise în baza raportului de inspecție fiscală, în situația în care, în Ordinul nr.149/2007 privind aprobarea formularului „Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală” se precizează expres posibilitatea de a contesta Decizia de impunere, astfel:

„În conformitate cu art.205 și art.206 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, împotriva sumelor de plată din prezenta decizie se poate face contestație, care se depune în termen de 30 zile de la comunicare, la organul fiscal emitent, sub sancțiunea decăderii. La prezenta Decizie de impunere se anexează Raportul de inspecție fiscală care, împreună cu anexele, conține....pagini. Prezenta reprezintă titlu de creanță .”

În condițiile în care Decizia de impunere este titlu de creanță care devine executoriu, aceasta fiind opozabilă contestatorului și aceasta fiind cea care produce efecte față de contestator și nu raportul de inspecție fiscală în care doar sunt consemnate constatările inspecției fiscale, în conformitate cu prevederile pct.5.4 Ordinul nr.2906/2014

privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

D.G.R.F.P. Timișoara ca organ competent în soluționare se va investi cu soluționarea contestației formulate de contestator împotriva Deciziilor de impunere.

Referitor la suma contestată aferentă Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X, nr.X și nr.X din data de 25.11.2014 emise de Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, s-au reținut următoarele aspecte:

În considerarea prevederilor art.206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, organul competent în soluționare a solicitat contestatorului prin adresa nr.X/03.03.2015 precizarea sumei contestate individualizate pe categorii de impozite și taxe.

Cu adresa FN înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice X sub nr.X/12.03.2015 și la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/16.03.2015, contestatorul a răspuns solicitării precizând că, contestă suma de **X lei** reprezentând:

- X lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- X lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata CASS;
- X lei - impozit pe venit suplimentar 16 % x (36.375 lei-2.000 lei CASS);
- X lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata impozitului pe venit.

Totodată, precizează că contestă și suma de **X lei** compusă din:

- X lei reprezentând 16 % aplicat sumei de X lei CASS;
- X lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata impozit.

Din conținutul Deciziilor de impunere nr.X nr.X și nr.X din data de 25.11.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatorului suma totală de **X lei** reprezentând: impozit pe venit pentru anii 2011, 2012, 2013 în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru anii 2011, 2012, 2013 în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, iar prin completarea la contestația inițială înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/16.03.2015, solicită anularea parțială a sumelor înscrise în acestea, respectiv suma de **X lei** reprezentând: impozit pe venit în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.

Față de cele prezentate mai sus, se reține că Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara se va investi, după verificarea în totalitate a condițiilor de procedură, cu soluționarea contestației formulate de PFA X, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2011, 2012, 2013;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar;
- X lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- X lei - accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.205 și art.209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările

ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații, este legal investită cu soluționarea contestației.

I. Prin contestația formulată PFA X contestă următoarele aspecte:

1) Trecerea cheltuielilor cu chiria pentru sediul PFA X la nedeductibile, deși există un contract nr.X/04.03.2011 înregistrat la Administrația Finanțelor Publice X, în care se face precizarea spațiului alocat PFA din locuință, sumă pe care trebuie să o plătească lunar, precum și modalitatea de plată (cu chitanță de mână).

2) Modul de calcul a impozitului suplimentar consemnat de organele de inspecție fiscală și anume, la totalul sumei stabilită ca venit net suplimentar se aplică CASS 5%, care se deduce din totalul consemnat și la rezultat se aplică cota unică de 16 %. S-a calculat 16 % din total sumă consemnată ca venit suplimentar.

Urmare a adresei nr.X/03.03.2015 emisă de Serviciul Soluționare Contestații prin care se solicita precizarea naturii debitului și quantumul sumei contestate, PFA X prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X8/16.03.2015, precizează că nu este de acord cu trecerea la cheltuieli nedeductibile a sumei de X lei reprezentând chirie plătită pentru sediul social în perioada 2011-2013, sumă pentru care a fost plătit impozit pentru cedarea folosinței bunurilor, în valoare de X lei la A.F.P. X, conform contractului de încheiere nr.X/04.03.2011.

Contestatorul precizează că, contestă suma de X lei reprezentând:

- X lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- X lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata CASS;
- X lei - impozit pe venit suplimentar 16 % x (36.375 lei-2.000 lei CASS);
- X lei - dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata impozitului pe venit.

De asemenea, precizează că contestă aplicarea impozitului pe venit și asupra cotei de CASS stabilită pentru venitul suplimentar, respectiv suma de X lei compusă din:

- X lei reprezentând 16 % aplicat sumei de X lei CASS;
- X lei reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere la plata impozit.

II. Ca urmare a verificării documentelor prezentate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe care au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.11.2014 în baza căruia s-au emis Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.X/25.11.2014, nr.X/25.11.2014 și nr.X/25.11.2014.

Anul 2011

Conform declarației 200 privind veniturile realizate, înregistrată la AFP. X cu nr.Xdin 24.05.2012, pe anul 2011 organele de inspecție fiscală au constatat următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei;	
Cheltuieli deductibile		X lei;
Venit net		X lei;
Impozit pe venit		X lei.

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr.Xemisă în data de 30.05.2012 de către A.F.P. X, pe anul 2011 au constatat următoarea situație:

Venit net	X lei;
Venit net anual impozabil	X lei;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei;
Suma de virat entității nonprofit / unității de cult	X lei;

Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus	X lei.

În urma verificării Registrului Jurnal de încasări și plăți pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

Urmare a verificării facturilor emise și încasate în anul 2011 conform documentelor puse la dispoziție, respectiv extrase de cont și chitanțe, pentru serviciile prestate, și anume: "Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea", contribuabilul a declarat un venit brut mai mic decât venitul brut realizat în suma de X lei.

În ceea ce privește cheltuielile realizate, în urma verificării efectuate pentru anul 2011, s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de X lei, după cum urmează:

- X lei reprezentând cheltuieli cu combustibilul;
- X lei reprezentând depășire plafon cheltuieli cu diurna și cazare;
- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv acestea nu au fost emise pe X P.F.A., C.I.F. : X5;

- X lei reprezentând cheltuieli cu chiria aferentă sediului social din Xplătită unei persoane fizice, înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru care contribuabilul nu a întocmit un document justificativ, respectiv "dispoziție de plată-încasare" către casierie care să ateste decontarea plăților aferente chiriei. Contribuabilul a prezentat organelor de inspecție fiscală un contract de închiriere spațiu înregistrat la AFP Caransebeș sub nr.X/04.03.2011, întocmit între PFA X și persoanele fizice X și X în calitate de coproprietari și chitanțe de mână prin care X atestă că a primit de la contribuabil contravaloarea chiriei lunare.

Având în vedere faptul că, documentele prezentate de contribuabil, respectiv contract de închiriere și chitanțe de mână, se referă la cheltuieli cu prestări de servicii (închiriere) efectuate de o persoană fizică, conform prevederilor legale în vigoare, în speță Legea contabilității nr.82/1991. Potrivit O.M.F.P. nr.1040/2004, pentru a fi înregistrate în contabilitatea în partidă simplă, acestea trebuie să aibă la baza contracte sau convenții, întocmite în acest scop, și "Dispoziții de plată-încasare" către casierie.

Referitor la neutilizarea de către contribuabil a documentului justificativ "dispoziție de plată-încasare" către casierie, pentru decontarea plăților cu chiria către o persoană fizică, în Nota explicativă luată de organele de inspecție fiscală, acesta susține că a respectat prevederea contractuală privind plata chiriei în baza chitanțelor de mână.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește plata unei chirii aferentă sediului social din Caransebeș al contribuabilului în cuantum de 250 euro/luna, aceasta apare ca nejustificată din punct de vedere al afacerii, în condițiile în care d-nul X, așa cum precizează în Nota explicativa nu îl utilizează mai mult de 15 zile pe an, activitatea de prestări servicii de inginerie și consultanță tehnică legată de acestea a P.F.A. X, desfășurându-se conform contractului de prestări servicii nr.X/2010 la SC XX SA cu sediul în Cluj-Napoca.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, beneficiarul mai sus menționat, i-a asigurat d-nului X conform contractului cazarea și utilitățile necesare la Cluj-Napoca. Înregistrarea în evidența contabilă în partida simplă a cheltuielii cu chiria la sediul social, a avut ca și consecință diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit, sumele plătite de contribuabil cu titlu de chirie către soția sa X, fiind utilizate pentru uzul familiei

sale, așa cum se precizează la art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.44 alin.(1), art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(4) lit.a), alin.(5) lit.c) alin.(7), lit.a), lit.1[^]1 din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.13, 14, 15,16, 43 lit. a) din Ordinul nr.1040/2004 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.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Situația fiscală pentru anul 2011 în urma verificării este următoarea:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

Astfel, pentru anul 2011 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei, stabilită în plus față de venitul net declarat și un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat - X lei impozit pe venitul net declarat).

Pentru diferența de impozit pe venit în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120[^]1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale efectuată pentru anul 2011, au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei (X lei x 5,5 %), în conformitate cu prevederile art. 296[^]21, art. 296[^]22 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența în sumă de X lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120[^]1 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Anul 2012

Conform declarației 200 privind veniturile realizate, înregistrată la AFP. X cu nr.X din 21.02.2013, pe anul 2012 a rezultat următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, nr.X emisă în data de 03.07.2013 de către A.F.P. X, pe anul 2012 rezultă următoarea situație financiar-contabilă:

Venit net	X lei;
Venit net anual impozabil	X lei;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei;
Suma de virat entității nonprofit / unității de cult	X lei;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei;
Diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în minus	X lei.

Organele de inspecție fiscală în urma verificării Registrului jurnal de încasări și plăți pentru anul 2012 au constatat următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

În urma verificării efectuate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

Urmare a verificării facturilor emise și încasate în anul 2012 conform documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, respectiv extrase de cont și chitanțe, pentru serviciile prestate, contribuabilul a declarat un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei.

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

În urma verificării documentelor contabile pentru anul 2012 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de X lei, reprezentând:

- X lei reprezentând 50% din totalul cu cheltuielile cu reparațiile auto în sumă de X lei, efectuate în anul 2012;

- X lei reprezentând depășire cheltuieli cu diurna și cazare;

- X lei reprezentând cheltuieli efectuate pentru uzul personal al contribuabilului (ochelari, analize medicale);

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul Jurnal de încasări și plăți în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv acestea nu au fost emise pe X PFA., C.I.F.: X.

-X lei reprezentând cheltuieli cu chiria la sediul social plătită unei persoane fizice înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru care contribuabilul nu a întocmit un document justificativ, respective dispoziție de plată-încasare către casierie care să ateste decontarea plăților aferente chiriei.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește plata unei chirii aferentă sediului social din Caransebeș al contribuabilului în cuantum de 250 euro/luna, aceasta apare ca nejustificată din punct de vedere al afacerii, în condițiile în care d-nul X, așa cum precizează în Nota explicativă nu îl utilizează mai mult de 15 zile pe an, activitatea de prestări servicii de inginerie și consultanță tehnică legată de acestea a P.F.A. X, desfășurându-se conform contractului de prestări servicii nr.X/2010 la SC X X SA cu sediul în Cluj-Napoca.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, P.F.A. X a înregistrat în evidența contabilă și cheltuieli cu chiria și utilități la locul desfășurării activității, respectiv municipiul Cluj-Napoca. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a cheltuieli cu chiria la sediul social, a avut ca și consecința diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit, sumele plătite de contribuabil cu titlu de chirie către soția sa X, fiind utilizate pentru uzul familiei sale, așa cum se precizează la art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.44 alin.(1), art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(4) lit.a), alin.(5) lit.c) alin.(7), lit.a), lit.1¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.13, 14, 15,16, 43 lit.a) din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Situația fiscală pentru anul 2012 în urma verificării este următoarea:

Venit brut	X lei; (X lei - X lei)
------------	------------------------

Cheltuieli deductibile	X lei; (X lei - X lei)
Venit net	X lei; (X lei + X lei)
Impozit pe venit	X lei. (X lei + X lei)

Astfel, pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei, stabilită în plus față de venitul net declarat și un impozit în plus în suma de X lei X lei impozit pe venitul net realizat - X lei impozit pe venitul net declarat).

Pentru diferența de impozit pe venit în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale efectuată pentru anul 2012, au calculat contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei (X lei x 5,5 %), în conformitate cu prevederile art.296²¹, art. 296²² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența în sumă de X lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Anul 2013

Conform declarației 200 privind veniturile realizate, înregistrată la AFP. Xcu nr. Xdin 24.01.2014, pe anul 2013 a rezultat următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

Conform Deciziei de Impunere Anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr.X emisă în data de 12.06.2014 de către A.F.P. X, pe anul 2013 rezultă următoarea situație financiar-contabilă:

Venit net	X lei;
Venit/câștig net anual impozabil	X lei;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei;
Diferențe de impozit rezultate din regularizarea anuală stabilite în minus	X lei.

Potrivit Registrului Jurnal de încasări și plăți pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei;
Cheltuieli deductibile	X lei;
Venit net	X lei;
Impozit pe venit	X lei.

În urma verificării efectuate pentru anul 2013, s-au constatat următoarele aspecte :

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

În urma verificării facturilor emise și încasate în anul 2013, conform documentelor puse la dispoziție de către contribuabil, respectiv extrase de cont și chitanțe, pentru serviciile prestate, contribuabilul a declarat un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei.

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

În urma verificării documentelor contabile pentru anul 2013 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de X lei, reprezentând:

- X lei reprezentând 50% din totalul cu cheltuielile cu autoturismul (rovinieta) în sumă de X lei, efectuate în anul 2013.

- X lei, reprezentând 50% din totalul cu cheltuielile cu combustibilul în sumă de X lei, efectuate în anul 2013.

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără documente.

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul Jurnal de încasări și plăți în baza unor documente care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, respectiv acestea nu au fost emise pe XPFA., C.I.F.: X.

- X lei reprezentând cheltuieli cu chiria la sediul social plătită unei persoane fizice înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, pentru care contribuabilul nu a întocmit un document justificativ, respectiv dispoziție de plată-încasare către casierie care să ateste decontarea plăților aferente chiriei.

Mai mult decât atât, în ceea ce privește plata unei chirii aferentă sediului social din Caransebeș al contribuabilului în cuantum de 250 euro/luna, aceasta apare ca nejustificată din punct de vedere al afacerii, în condițiile în care d-nul X, așa cum precizează în Nota explicativa nu îl utilizează mai mult de 15 zile pe an, activitatea de prestări servicii de inginerie și consultanță tehnică legată de acestea a P.F.A. X, desfășurându-se conform contractului de prestări servicii nr.X/2010 la SC X X SA cu sediul în Cluj-Napoca.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că, P.F.A. Cojocar Dumitru a înregistrat în evidența contabilă și cheltuieli cu chiria și utilități la locul desfășurării activității, respectiv municipiul Cluj-Napoca. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielii cu chiria la sediul social, a avut ca și consecința diminuarea bazei impozabile a impozitului pe venit, sumele plătite de contribuabil cu titlu de chirie către soția sa X, fiind utilizate pentru uzul familiei sale, așa cum se precizează la art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art.44 alin.(1), art.48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(4) lit.a), alin.(5) lit.c) alin.(7), lit.a), lit.1¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevederile pct.13, 14, 15,16, 43 lit.a) din Ordinul nr.1040/2004 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.571/2003 privind Codul fiscal, art.6 din Legea contabilității nr.82/1991.

Situația fiscală pentru anul 2013 în urma verificării este următoarea:

Venit brut	X lei; (X lei - X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei; (X lei - X lei)
Venit net	X lei; (X lei + X lei)
Impozit pe venit	X lei. (X lei + X lei)

Astfel, pentru anul 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei, stabilită în plus față de venitul net declarat și un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat - X lei impozit pe venitul net declarat).

Pentru diferența de impozit pe venit în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de 102 lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Organele de inspecție fiscală, pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale efectuată pentru anul 2013, au calculat contribuția

de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei (X lei x 5,5 %), în conformitate cu prevederile art.296²¹, art. 296²² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru diferența în sumă de X lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei în conformitate cu prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestator, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestator și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la dreptul de deducere la calculul impozitului pe venit pentru perioada 2011-2013 a cheltuielilor reprezentând contravaloarea chiriei aferentă sediului social în valoare totală de X lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în perioada 2011-2013, contestatorul a înregistrat pe cheltuieli suma totală de X lei, reprezentând contravaloare chirie aferentă sediului social din X, pentru care nu a întocmit un document justificativ, respectiv „dispoziție de plată-încasare” către caserie, care să ateste decontarea plăților aferente chiriei.

Contestatorul a prezentat organelor de inspecție fiscală un contract de închiriere spațiu înregistrat la A.F.P. X sub nr.X/04.03.2011, întocmit între PFA X și persoanele fizice X și X în calitate de coproprietari și chitanțe de mână prin care X atestă că a primit contravaloarea chiriei lunare.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au constatat că, această chirie în cuantum de 250 euro/lună, apare ca nejustificată în condițiile în care contestatorul în Nota explicativă dată, precizează că sediul nu îl utilizează mai mult de 15 zile pe an, activitatea de prestări servicii desfășurându-se conform contractului de prestări servicii nr.X/2010 la SC X SA cu sediul în Cluj-Napoca.

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că PFA X a înregistrat în evidența contabilă și cheltuielile cu chiria și utilități de la locul desfășurării activității, respectiv municipiul Cluj-Napoca.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală pentru cheltuielile aferente sediului social în sumă totală de X lei nu au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe venit, fiind încălcate prevederile art.44 alin.(1), art.48 alin.(1). (2), (4) lit.a), alin.(7) lit.a), lit.1¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.13,14, 15,16, 43 lit.a) din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidentei contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

Art.44

„(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.”

Art.48.

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Norme metodologice:

“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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

De asemenea, sunt incidente și prevederile Ordinului nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care stipulează:

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

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

- denumirea documentului;

- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;

- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

16. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor prevăzuți la pct.1, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

[...]

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

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

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

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor și care sunt justificate cu documente întocmite potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

În cazul în speță se reține că organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul impozitului pe venit a cheltuielilor cu chiria aferentă sediului social din Caransebeș în cuantum de 250 euro/lună, deoarece pe de o parte nu au fost întocmite documente justificative, respectiv "dispoziție de plată-încasare" către casierie care să ateste decontarea plăților aferente chiriei, iar pe de altă parte acestea nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri, întrucât așa cum rezultă din Nota explicativă dată, spațiul nu este utilizat mai mult de 15 zile pe an, activitatea de prestări servicii de inginerie și consultanță tehnică desfășurându-se în Cluj-Napoca.

Potrivit Contractului de prestări servicii nr.X/2010 încheiat între X în calitate de prestator și SC X SA în calitate de beneficiar, rezultă că activitatea de prestări servicii de inginerie și consultanță tehnică se desfășoară la beneficiar, fiind asigurată cazarea și utilitățile necesare la Cluj-Napoca.

Totodată, se reține că PFA X a înregistrat în evidența contabilă atât cheltuieli cu chiria și utilități de la locul desfășurării activității, respectiv municipiul Cluj-Napoca, cât și cheltuieli cu chiria de la sediul social din X, care este utilizat cel mult 15 zile pe an.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că contestatorul nu a anexat alte documente care să schimbe starea de fapt constatată cu ocazia inspecției fiscale, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile privind contravaloarea chiriei aferentă sediului social din Caransebeș în sumă totală de X lei, motiv pentru care se respinge ca neîntemeiată contestația pentru acest capăt de cerere.

De menționat că, în ceea ce privește modul de calcul al impozitului pe venit, organele de inspecție fiscală în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr.X/04.02.2015, precizează că: „contribuția de asigurări sociale de sănătate nu se poate

deduce din venitul suplimentar de plată întrucât această obligație nu a fost plătită efectiv de PFA X. Cheltuiala cu plata contribuției de asigurări sociale de sănătate este deductibilă la calculul impozitului pe venit odată cu plata acesteia și nu anticipat.”

Totodată, potrivit prevederilor legale sus invocate se reține că, cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse trebuie să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se reține că, în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au procedat la recalcularea bazei impozabile și a impozitului pe venit aferent anilor 2011, 2012 și 2013, astfel încât contestația formulată de PFA X va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de **X lei** reprezentând diferență de impozit pe venit.

Întrucât în sarcina contestatorului a fost reținut ca datorat debitul în sumă de **X lei** reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar, acesta datorează și accesoriile aferente în sumă de **X lei**, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

2. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei și accesorii aferente în sumă de X lei.

În fapt, pentru perioada 2011-2013, organele de inspecție fiscală au stabilit o obligație de plată în sumă de X lei reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă venitului net stabilit suplimentar în sumă de X lei, în conformitate cu prevederile art.296²¹, art.296²² din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Pentru această diferență în sumă de X lei, organele de inspecție fiscală au calculat majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Prin contestația formulată PFA Cojocaru susține că, contribuția de asigurări sociale de sănătate se deduce din venitul net suplimentar și apoi se aplică cota de 16%, contestând parțial CASS în sumă de X lei și accesorii în sumă de X lei.

În drept, sunt incidente prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

Art.296²¹

„(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;
- e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;”

Art. 296²²

„(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Art. 296²⁶

Cotele de contribuție

“(1) Cotele de contribuție pentru contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ sunt cele prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3), respectiv:

[...]

b) cota individuală, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține că persoanele fizice care, potrivit prevederilor Codului fiscal au calitatea de contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate, sunt și persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice.

Baza de calcul a contribuției la sănătate (5,5%) este venitul net, diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale.

Având în vedere prevederile legale prezentate mai sus, rezultă că PFA X datorează bugetului consolidat al statului diferența suplimentară privind contribuția de asigurări sociale de sănătate calculată asupra venitului net realizat într-un exercițiu fiscal, întrucât organele de inspecție fiscală au stabilit pentru anii 2011, 2012 și 2013 o diferență în plus de venit față de cea declarată de contestator pentru care datorează și diferența de CASS, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de **X lei** reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate.

Întrucât în sarcina contestatorului a fost reținut ca datorat debitul reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **X lei**, se reține că, aceasta datorează și suma de **X lei** cu titlu de accesorii aferente reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept “accesoriul urmează principalul”.

În ceea ce privește susținerea contestatorului potrivit căreia modul de calcul al impozitului suplimentar este eronat, întrucât la total sumă stabilită ca venit net suplimentar se aplică CASS 5 %, care se deduce din totalul consemnat și la rezultat se aplică cota unică de 16 %, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, având în vedere prevederile legale sus invocate, precum și faptul că cota de asigurări sociale de sănătate este de 5,5 % și nu 5 % .

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei, în baza art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. X/ se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit suplimentar aferent anilor 2011, 2012, 2013;
- X lei - accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar;
- X lei - contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- X lei - accesorii aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Prezenta decizie se comunică la :
- PFA X

- A.J.F.P. X - Inspecție Fiscală, cu respectarea prevederilor pct.7.6 din OPANAF nr. 2906/20014.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

X