



Ministerul Finanțelor Publice

Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Suceava
Tel :
Fax :

DECIZIA NR. __57__
din _____13.06.2012_____
privind soluționarea contestației formulate de
persoana fizică,
din mun. Suceava, str., județul Suceava, CNP,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. din

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de inspecție fiscală Suceava prin adresa nr., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. .../14.05.2012, cu privire la contestația formulată de **persoana fizică**, din mun. Suceava, str., județul Suceava.

Persoana fizică formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., emisă de AIF Suceava, cu privire la suma de, reprezentând:

- – impozit pe venit aferent anului 2009;
- – accesorii aferente impozitului pe venit an 2009;
- – impozit pe venit an 2010;
- – accesorii aferente impozitului pe venit an 2010.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Persoana fizică contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., emisă de AIF Suceava, cu privire la suma

de, reprezentând impozit pe venit aferent anilor 2009-2010 în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de lei.

Prin contestația formulată, petentul susține că inspecția fiscală este nulă și nelegală, întrucât, așa după cum rezultă și din raportul de inspecție fiscală încheiat, la data de, Cabinetul de Insolvență și-a încetat activitatea, fiind radiat din evidențele fiscale.

Mai precizează că a fost radiat și de la Uniunea Națională a Practicienilor în Insolvență din România, din registrul societăților profesionale.

Astfel, petentul afirmă că la data efectuării inspecției fiscale și a încheierii actelor administrative fiscale contestate, entitatea nu exista și că prin urmare, organele fiscale nu puteau stabili obligații fiscale în sarcina unei entități defuncte.

Invocă în susținerea afirmațiilor sale prevederile art. 95 don Codul de procedură fiscală și ale art. 251 alin. 1 din odul Civil.

Contestatorul afirmă că organele fiscale nu puteau stabili obligații de plată în sarcina unei entități defuncte.

Prin urmare, acesta consideră că actul contestat este nul și nelegal.

De asemenea, petentul susține că organele fiscale, pe deplin conștiente de faptul că nu pot fi stabilite obligații de plată în sarcina unei unități defuncte, iar ulterior o asemenea, entitate nu poate face obiectul unei eventuale executări silite, „strecoară” în Decizia de impunere la pct. 1 „Datele de identificare ale contribuabilului”, pe lângă denumirea contribuabilului, aceea de „Cabinetul de Insolvență” și CNP-ul subsemnatului.

În motivarea contestației, petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală.

Referitor la stabilirea în sarcina sa a unei diferențe pe venit aferent anului 2009 în sumă de lei, petentul precizează că anexează la contestația formulată situația încasărilor cu numerar și prin bancă, din care rezultă că veniturile încasate de Cabinetul de Insolvență sunt la nivelul anului 2009 în sumă de lei, sumă ce corespunde cu Declarația privind impozitul pe venit anual depusă la organul fiscal teritorial.

Acesta menționează că, din situația anexată, rezultă că la declararea venitului realizat în cursul anului 2009 au fost incluse chitanța nr.și chitanța nr., și nu cum precizează organele de control în RIF că nu au fost înregistrate în registrul jurnale de încasări și plăți.

De asemenea, precizează că, potrivit RIF, cabinetul individual nu înregistrează și nu declară veniturile încasate cu OP nr. în sumă de lei și că, la data de 22.12.2009, acesta depășește plafonul de scutire prin facturile emise și a omis înregistrarea în scopuri de TVA începând cu luna februarie.

Potentul aduce următoarele precizări:

- în luna ianuarie 2010 cabinetul emite facturi în valoare totală de lei.
- începând cu luna februarie 2010, acesta emite facturi fiscale până la data de 28.10.2010, dată la care își încetează activitatea, în sumă totală de lei, astfel:

- ❖ facturi emise până la 30.06.2010 în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei;
- ❖ facturi emise în perioada 01.07.2010-28.10.2010 în sumă de lei, din care TVA în sumă de lei;
- ❖ facturi emise în anul 2009 și încasate în cursul anului 2010 în sumă de lei;
- ❖ total venituri încasate la nivelul anului 2010 sunt în sumă de lei (..... + - + - +), venituri ce au fost declarate prin declarația anuală pe venit astfel: venit declarat = lei (din care aport în numerar înregistrat în registrul de încasări în sumă de lei), rezultând un venit brut declarat în sumă de lei.

Petentul motivează că toate veniturile au fost calculate la facturi emise deoarece în anul 2010 cabinetul și-a încetat activitatea.

Contestatorul precizează că, așa după cum se observă din calculele efectuate, cabinetul individual a calculat și declarat în întregime veniturile realizate, inclusiv ordinul de plată nr., acesta fiind aferent uneia din facturile emise, deoarece cabinetul încasează venituri numai pe bază de facturi emise.

Susține că din calcule rezultă că organele fiscale au stabilit un venit brut realizat de cabinetul individual în sumă de lei, astfel:

..... lei + lei (OP nr.).

Precizează că suma de lei a fost calculată de organele fiscale probabil prin aceeași metodă de calcul prezentată mai sus, deoarece susține că a demonstrat că și cabinetul a declarat venit brut realizat la nivelul anului 2010 suma de lei.

Petentul face precizarea că, pentru perioada 01.02.2010-28.10.2010, a determinat TVA prin a aplica procentul sutei mărite rezultând un venit brut în perioada când ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA în sumă de lei, venit brut luat în calcul și de către organele fiscale, lei (total valoare facturi emise conform anexei întocmite la RIF) – lei (TVA calculată prin procentul sutei mărite) = lei, dar cabinetul a fost impus cu TVA în sumă de lei, calculată la baza de lei.

Contestatorul mai susține că, la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale au luat în calcul și facturile emise pentru recuperarea împrumuturilor efectuate de acesta, persoana fizică, către firmele falite din portofoliu (împrumuturi fără de care nu își putea desfășura activitatea), acordate în vederea achitării cheltuielilor de procedură.

Petentul susține că respectivele cheltuieli de procedură au fost achitate din sume încasate cu titlu de onorariu din activitatea cabinetului de insolvență, sume care deja fuseseră declarate ca venit și în consecință, impozitate.

Precizează că excluderea facturilor emise pentru recuperarea cheltuielilor de procedură, respectiv a sumelor creditate de acesta, persoană fizică, către societățile comerciale falite, ar duce la diminuarea bazei de impozitare și implicit a impozitului datorat, astfel încât acesta a achitat o sumă mai mare cu titlu de impozit decât cea real datorată.

Contestatorul susține că organele de inspecție fiscală în mod greșit consideră ca fiind nedeductibilă suma de lei pentru anul 2009, pentru motivul că autoturismul nu este proprietatea Cabinetului individual de insolvență.

Acesta motivează că, potrivit contractului de închiriere din 30.07.2009, pus la dispoziție organelor fiscale, acestea reprezintă chiria datorată pentru respectivul bun, iar potrivit acestui contract de închiriere, cabinetul se obligă ca în schimbul folosinței respectivului bun, să achite o chirie la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA, sume pe care părțile au convenit să fie achitate de către locatar direct societății de leasing.

Petentul precizează că sumele achitându-se către firma de leasing, pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, aspect care din punctul său de vedere nu schimbă caracterul de chirie al respectivelor rate.

Acesta susține că, datorită specificului activității, un autoturism este absolut necesar pentru îndeplinirea obiectului de activitate.

Contestatorul mai susține că, pentru anul 2009, organele fiscale au înlăturat suma de lei, reprezentând aport din cheltuielile deductibile, fără a înlătura această sumă și cu prilejul depunerii acesteia.

Efectul este că, la depunerea sumei cu titlu de aport, respectiva sumă a fost considerată venit, fiind supusă impozitării, majorându-se în mod artificial baza de impozitare și impozitul stabilit și accesoriile.

Petentul mai afirmă că, pentru anul 2010, organele fiscale au înlăturat din cheltuielile deductibile suma de lei, pentru motiv că beneficiarul acestora nu este Cabinetul de insolvență. Petentul precizează că, referitor la această sumă, motivele contestației sunt cele prezentate cu privire la suma lei.

Mai face și precizarea că, din suma de lei, singurele sume în mod corect înlăturate de către organul fiscal sunt cea de lei reprezentând amendă (chitanța nr.) și cele în sumă de lei (chitanța), lei (chitanța) și 541 lei (chitanța), reprezentând impozit pe venit.

În consecință, petentul solicită anularea actelor atacate și exonerarea de la plata sumelor.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., emisă de Activitatea de inspecție fiscală Suceava, în urma verificării efectuate la cabinetul de insolvență, s-a stabilit în sarcina persoanei fizice suma de, reprezentând:

- – impozit pe venit aferent anului 2009;
- lei – majorări de întârziere aferente impozitului pe venit an 2009;
- lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit an 2009;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit an 2009;
- – impozit pe venit an 2010;
- lei – dobânzi de întârziere aferente impozitului pe venit an 2010;
- lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit an 2010.

Perioada fiscală verificată prin actul de control atacat de petent este 18.04.2008-23.09.2010.

În urma verificării efectuate la Cabinetul individual de insolvență, organele fiscale au constatat că, în anul 2009 au fost declarate sumele următoare:

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

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor fiscale, rezultă următoarele:

Venit brut	..... lei
Cheltuieli deductibile	..... lei
Venit net	..... lei
Pierdere fiscală recuperată	..... lei
Venit net impozabil	..... lei
Impozit pe venit	..... lei
Impozit pe venit suplimentar	.....

În urma verificării efectuate la cabinetul individual, pentru anul 2009 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- a fost majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu chitanța nr. și chitanța nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009.

- a fost diminuat venitul brut cu suma de, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare rate autoturism leasing înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât autoturismul nu este în proprietatea Cabinetului individual.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile.

Astfel, pentru anul fiscal 2009 a rezultat un venit net suplimentar în sumă de lei.

Din venitul net recalculat în sumă de lei, s-a recuperat pierderea fiscală din anul 2008 în sumă de lei, rezultând un venit net impozabil în sumă de lei, la care s-a recalculat un impozit pe venit în sumă de lei (..... x 16%).

Pentru anul fiscal 2009 a rezultat un impozit pe venit suplimentar în sumă de, iar pentru neachitarea acestuia la termen, s-au calculat accesorii în sumă de, din care majorări de întârziere calculate pentru perioada 28.06.2010-30.06.2010, dobânzi de întârziere calculate pentru

perioada 01.07.2010-21.03.2012 și penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.09.2010-21.03.2012.

În urma verificării efectuate la Cabinetul individual de insolvență, organele fiscale au constatat că, în anul 2010 au fost declarate sumele următoare:

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

Din verificarea documentelor puse la dispoziția organelor fiscale, rezultă următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei
Impozit pe venit lei
Impozit pe venit suplimentar

În urma verificării efectuate la cabinetul individual, pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- a fost majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu Ordin de plată nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

- a fost diminuat venitul brut cu suma de lei, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport în numerar întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile. În consecință, organele fiscale au diminuat cheltuielile cu suma de lei.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual.

Astfel, pentru anul fiscal 2010, a rezultat un venit net suplimentar în sumă de lei.

La venitul net în sumă de lei, a rezultat **un impozit pe venit în sumă de (..... x 16%), iar pentru neachitarea acestuia la termen, s-au calculat accesorii în sumă de**, din care lei dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 27.05.2011-21.03.2012 și lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.08.2011-21.03.2012.

În urma verificării efectuate la societate, organele fiscale au constatat că, la data de 22.12.2009, cabinetul individual a depășit plafonul de scutire la plata TVA și conform prevederilor art. 153 alin. 1 lit. b din Codul fiscal, avea obligația să solicite

înregistrarea în scopuri de TVA până pe data de 10.01.2010, iar începând cu data de 01.02.2010 să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Deoarece petentul nu a respectat prevederile legale în vigoare, organul fiscal a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de lei, calculată prin aplicarea procentului de 19%, respectiv 24% asupra valorii facturilor emise.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

1. Referitor la nulitatea și nelegalitatea inspecției fiscale și a actelor administrative fiscale încheiate, invocate de contestator

a) Referitor la nulitatea actelor administrative atacate

În fapt, petentul susține că decizia de impunere este nulă, întrucât la data de 23.09.2010, **CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ** a fost radiat.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 43, art. 46, art. 47** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, și **pct. 46.1** din HG 1050/2004, modificată, unde se precizează că:

ART. 47

“Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat, anulat sau desființat în condițiile prezentului cod”.

“Norme metodologice:

46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt:

a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 47 din Codul de procedură fiscală*1);

b) **constatarea nulității actului administrativ fiscal** potrivit art. 45 din Codul de procedură fiscală*2);

[...]”.

ART. 46

“Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu

excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu”.

ART. 43

“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(1) Actul administrativ fiscal se emite numai în formă scrisă.

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele și semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului.

(3) Actul administrativ fiscal emis în condițiile alin. (2) prin intermediul unui centru de imprimare masivă este valabil și în cazul în care nu poartă semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, și ștampila organului emitent, dacă îndeplinește cerințele legale aplicabile în materie”.

Din textele de lege menționate se reține că actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situația în care se constată nulitatea acestora, nulitate care apare în cazul în care se constată lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul invocă nulitatea actului atacat, întrucât la data de 23.09.2010, **CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ** a fost radiat.

Or, decizia de impunere a fost emisă pe numele persoanei fizice, și nu pe numele **CABINETULUI INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ**

- ❖ Referitor la noțiunea de “persoană impozabilă” din punctul de vedere al impozitului pe venit, sunt aplicabile prevederile **art. 17** din OG 92/2003 și ale **art. 41 și art. 39** din Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 17

“Subiectele raportului juridic fiscal

(1) Subiecte ale raportului juridic fiscal sunt statul, unitățile administrativ-teritoriale sau, după caz, subdiviziunile administrativ-teritoriale ale municipiilor, definite potrivit Legii administrației publice locale nr. 215/2001, republicată, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul, precum și alte persoane care dobândesc drepturi și obligații în cadrul acestui raport.

(2) Contribuabilul este orice persoană fizică ori juridică sau orice altă entitate fără personalitate juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat, în condițiile legii”.

ART. 41

“Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46; [...].”

ART. 39

“Contribuabili

Următoarele persoane datorează plata impozitului conform prezentului titlu și sunt numite în continuare contribuabili:

- a) persoanele fizice rezidente;
- b) persoanele fizice nerezidente care desfășoară o activitate independentă prin intermediul unui sediu permanent în România;
- c) persoanele fizice nerezidente care desfășoară activități dependente în România;
- d) persoanele fizice nerezidente care obțin venituri prevăzute la art. 89”.

Din aceste prevederi legale se reține că subiectul raportului juridic fiscal este contribuabilul, fiind orice persoană fizică sau juridică ce datorează impozite, taxe, contribuții și alte sume bugetului general consolidat.

Veniturile din activități independente sunt supuse impozitului pe venit, iar în cazul persoanelor care datorează plata impozitului pe venit, conform art. 39 din Codul fiscal, contribuabilii sunt persoanele fizice care realizează astfel de venituri.

Din coroborarea prevederilor legale mai sus menționate rezultă că pentru veniturile obținute de persoana fizică prin intermediul cabinetului individual, se datorează impozit pe venit, sumă care se stabilește în sarcina persoanei fizice, aceasta fiind persoana impozabilă.

Rezultă că, în cazul de față, persoana impozabilă este persoana fizică și nu CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ

Prin urmare, rezultă că în mod legal organul fiscal a emis decizia de impunere pe numele persoanei fizice.

b) Referitor la susținerea contestatorului că inspectia fiscală este nulă întrucât organele fiscale nu au comunicat contribuabilului avizul de inspectie fiscală

În fapt, petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspectie fiscală, considerând astfel că inspectia fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

În drept, sunt aplicabile prevederile legale următoare:

❖ **Art. 102 alin. 1 și alin. 4, art. 105 alin. 8** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 102

“Comunicarea avizului de inspectie fiscală

(1) Avizul de inspectie fiscală se comunică contribuabilului, în scris, înainte de începerea inspectiei fiscale.

[...]

4) Emiterea avizului de inspectie fiscală nu este necesară:

a) în cazul controlului inopinat și al controlului încrucișat;

b) în cazul unor actiuni îndeplinite ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii;

c) în cazul refacerii inspectiei fiscale ca urmare a unei decizii de soluționare a contestației;

[...]”.

ART. 105

“Reguli privind inspectia fiscală

[...]

(8) La finalizarea inspectiei fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspectia fiscală. În declarație se va menționa și faptul că au fost restituite toate documentele solicitate și puse la dispoziție de contribuabil”.

Din aceste prevederi legale se reține că, înainte de începerea inspectiei fiscale, contribuabilului trebuie să i se comunice avizul de inspectie fiscală.

De asemenea, actul normative prevede și situațiile în care nu este necesară emiterea avizului de inspectie fiscală, respectiv atunci când are loc inspectia fiscală ca urmare a solicitării unor autorități, potrivit legii.

Totodată, la finalul inspectiei fiscale, contribuabilul este obligat să dea o declarație scrisă, pe propria răspundere, din care să rezulte că au fost puse la dispoziție toate documentele și informațiile solicitate pentru inspectia fiscală.

- ❖ Referitor la formularea unei contestații, sunt aplicabile prevederile art. 205 și art. 206 din OG 92/2003, republicată:

ART. 205

“Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia”.

ART. 206

“Forma și conținutul contestației

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

[...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că are dreptul la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, iar în contestația formulată, petentul trebuie să precizeze motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază și să demonstreze că a fost lezat în drepturile sale prin lipsa unui act administrativ.

În contestația formulată petentul susține că organele fiscale nu au respectat obligația legală de a-i transmite un aviz de inspecție fiscală, considerând astfel că inspecția fiscală este nulă și nelegală, dar nu dovedește că a fost lezat în drepturile sale și că a suferit un prejudiciu ca urmare a necomunicării acestuia.

De asemenea, așa după cum rezultă și din declarația dată de contribuabil la finalizarea inspecției fiscale, acesta declară faptul că a pus la dispoziția organelor de control toate documentele și informațiile solicitate pentru efectuarea inspecției fiscale și că răspunde de exactitatea, realitatea și legalitatea acestora.

Rezultă astfel că inspecția fiscală s-a desfășurat și s-a încheiat cu acordul petentului, iar acesta a pus la dispoziția inspecției fiscale toate documentele.

Prin urmare, se reține că, pe de o parte, contestatorul a participat la inspecția fiscală desfășurată, iar pe de altă parte nu aduce argumente că ar fi fost lezat în drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, acesta punând la dispoziția organelor de control toate documentele.

Mai mult decât atât, după cum rezultă din documentele existente la dosarul contestației, inspecția fiscală s-a efectuat ca urmare a adresei nr. a AFPM Suceava, prin care se solicită cuprinderea în programul de inspecție fiscală și a

persoanelor fizice autorizate care în anul 2010 declară un venit brut superior plafonului de scutire de TVA, în care este inclus și contestatorul.

Având în prevederile legale citate și analizate la pct. III 1 lit. a și lit. b și ținând cont de faptul că petentul nu motivează și nu face dovada că a fost lezat prin drepturile sale prin necomunicarea avizului de inspecție fiscală, și nu dovedește că decizia atacată este lovită de nulitate, **rezultă că motivele invocate de contestator privind excepțiile de fond nu sunt întemeiate, drept pentru care organul competent de soluționare va proceda la analiza pe fond a cauzei.**

2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe venit an 2009 în sumă de și accesorii aferente în sumă de, stabilite prin decizia de impunere nr.

În urma verificării efectuate la cabinetul individual, pentru anul 2009 organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- a fost majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu chitanța nr. și chitanța nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009;
- a fost diminuat venitul brut cu suma de, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009;
- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare rate autoturism leasing înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât autoturismul nu este în proprietatea Cabinetului individual;
- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile.

Astfel, pentru anul fiscal 2009 a rezultat un venit net suplimentar în sumă de lei.

Din venitul net recalculat în sumă de lei (..... lei declarat de contribuabil + lei stabilit suplimentar de organele de inspecție), s-a recuperat pierderea fiscală din anul 2008 în sumă de lei, rezultând un venit net impozabil în sumă de lei, la care s-a recalculat un impozit pe venit în sumă de lei (..... x 16%).

Pentru anul fiscal 2009 a rezultat un impozit pe venit suplimentar în sumă de (..... lei recalculat de organele de inspecție – lei declarat de contribuabil), iar pentru neachitarea acestuia la termen, s-au calculat accesorii în sumă de, din care majorări de întârziere calculate pentru perioada 28.06.2010-30.06.2010, dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 01.07.2010-21.03.2012 și penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.09.2010-21.03.2012.

a) **Referitor la suma de, reprezentând majorare venit brut, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează impozit pe venit aferent acestei sume, în condițiile în care a încasat contravaloarea unor servicii prestate, dar pe care nu le-a înregistrat în evidența contabilă și nu le-a declarat la organul fiscal.**

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu chitanța nr. și chitanța nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009.

Referitor la stabilirea în sarcina sa a impozitului pe venit aferent anului 2009 în sumă de lei, petentul precizează că anexează la contestația formulată situația încasărilor cu numerar și prin bancă, din care rezultă că veniturile încasate de Cabinetul de Insolvență sunt la nivelul anului 2009 în sumă de lei, sumă ce corespunde cu Declarația privind impozitul pe venit anual depusă la organul fiscal teritorial.

Acesta menționează că, din situația anexată rezultă că la declararea venitului realizat în cursul anului 2009 au fost incluse atât chitanța nr. în sumă de, cât și chitanța nr., și nu cum precizează organele de control în RIF.

Referitor la stabilirea în sarcina sa a unei diferențe de venit aferent anului 2009 în sumă de lei, petentul precizează că anexează la contestația formulată situația încasărilor cu numerar și prin bancă, din care rezultă că veniturile încasate de Cabinetul de Insolvență sunt la nivelul anului 2009 în sumă de lei, sumă ce corespunde cu Declarația privind impozitul pe venit anual depusă la organul fiscal teritorial.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 1 și alin. 2 lit. a** din Legea nr. /2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

În categoria venitul brut se cuprind și sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

- ❖ Totodată la **art. 82** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

ART. 82

“Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

[...]

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit”.

Conform acestor prevederi legale, contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale cu date corecte și complete informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

În urma verificării efectuate la **CABINETUL INDIVIDUAL DE INSOLVENȚĂ**, s-a diminuat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu chitanța nr. și chitanța nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2009.

Referitor la stabilirea în sarcina sa a unei diferențe de venit aferent anului 2009 petentul anexează la contestația formulată situația încasărilor cu numerar și prin bancă, din care rezultă că veniturile încasate de Cabinetul de Insolvență sunt la nivelul anului 2009 în sumă de lei.

Faptul că petentul anexează o situație centralizatoare a veniturilor realizate nu poate să demonstreze că acele venituri au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și că au fost declarate la organul fiscal.

- ❖ Contribuabilul trebuie să facă dovada cu documente că cele afirmate sunt veridice, așa cum rezultă din prevederile **art. 64, art. 65 și art. 206** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte

acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“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. 206

“Forma și conținutul contestației

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

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

În cazul de față, registrul jurnal de încasări și plăți este documentul care dovedește dacă o operațiune a fost înregistrată în contabilitate, fapt ce rezultă și din prevederile Anexa 1 II B și IV B din Ordinul ministrului finanțelor publice 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./2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

[...]

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

[...]

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

[...]

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

“IV. Registrele și formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă

[...]

B. Modelele și normele de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile*1)

[...]

**REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI
(cod 14-1-1/b)**

Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

[...]

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea și la încetarea activității.

În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data de întocmire sau de intrare a documentelor. [...]"

Analizând documentele depuse de contribuabil la contestația formulată rezultă că suma încasărilor în anul 2009 este în quantum de lei (din care lei în numerar), iar veniturile declarate sunt în sumă de lei.

De asemenea, contribuabilul anexează o situație privind venitul brut, dar acesta nu anexează și copie după registrul jurnal de încasări și plăți, din care să rezulte că operațiunile respective au fost înregistrate în evidența contabilă și ulterior declarate la organul fiscal.

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că prin documentele anexate petentul nu face dovada că operațiunile respective au fost înregistrate în evidența contabilă și declarate la organul fiscal, rezultă că în mod legal organele fiscale au majorat venitul brut cu suma de, reprezentând contravaloare chitanțe încasate și neînregistrate, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de persoana fizică cu privire la suma de, reprezentând venituri încasate și neînregistrate în anul 2009 (corespunzătoare celor două chitanțe),**

b) Referitor la suma de, reprezentând diminuare venituri aferente anului 2009, cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au diminuat în mod legal veniturile declarate de contribuabil cu suma

reprezentând aportul în numerar, în condițiile în care petentul susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate.

În fapt, organele fiscale au diminuat venitul brut cu suma de, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți pe motiv că nu reprezintă venit impozabil.

Potentul susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate pentru anul 2009.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 3 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, rezultă că venitul brut nu cuprinde aporturile în numerar făcute în cursul desfășurării activității.

Potentul susține că, referitor la stabilirea în sarcina sa a unei diferențe de venit aferent anului 2009 în sumă de lei (..... –), anexează la contestația formulată situația încasărilor cu numerar și prin bancă, din care rezultă că veniturile încasate de Cabinetul de Insolvență sunt la nivelul anului 2009 în sumă lei, sumă ce corespunde cu Declarația privind impozitul pe venit anual depusă la organul fiscal teritorial.

În urma verificării efectuate, organele de inspecție fiscală au influențat venitul brut declarat de contribuabil, de lei, cu suma de lei, în urma majorării venitului brut cu suma de reprezentând încasări neînregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și diminuării venitului brut cu suma de reprezentând aport în numerar înregistrat eronat de contribuabil la venituri.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele fiscale au diminuat venitul brut declarat pentru anul 2009 cu suma de, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate mai sus, rezultă că în mod legal organele fiscale au diminuat venitul brut cu **suma de**, reprezentând aport în numerar, întrucât această sumă nu intră în baza de calcul a impozitului pe venit, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

c) Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere în anul 2009, cauza supusă soluționării este dacă petentul avea dreptul la deducerea ratelor de leasing aferente unui autoturism care nu este în proprietatea cabinetului, în condițiile în care petentul susține că acele cheltuieli reprezintă chiria datorată, dar nu face dovada celor afirmate cu documente.

În fapt, organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare rate autoturism leasing înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți pe motiv că autoturismul nu este în proprietatea Cabinetului individual.

Potentul susține că, potrivit contractului de închiriere din 30.07.2009, pus la dispoziție organelor fiscale, cheltuielile reprezintă chiria datorată pentru respectivul bun, iar potrivit acestui contract de închiriere, cabinetul se obligă ca în schimbul folosinței respectivului bun, să achite o chirie la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA, sume pe care părțile au convenit să fie achitate de către locatar direct societății de leasing.

Potentul precizează că sumele achitându-se către firma de leasing, pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, aspect care din punctul său de vedere nu schimbă caracterul de chirie al respectivelor rate.

Acesta susține că, datorită specificului activității, un autoturism este absolut necesar pentru îndeplinirea obiectului de activitate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 4 lit. a și alin. 7 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, rezultă că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată se stipulează că nu sunt acceptate la deducere acele cheltuieli cu bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au constatat că, în anul 2009, cabinetul individual a majorat cheltuielile deductibile cu suma de lei, reprezentând contravaloare rate autoturism leasing înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, dar autoturismul nu este în proprietatea Cabinetului individual.

Petentul susține că, potrivit contractului de închiriere din 30.07.2009, pus la dispoziție organelor fiscale, cheltuielile reprezintă chiria datorată pentru respectivul bun, iar potrivit acestui contract de închiriere, cabinetul se obligă ca în schimbul folosinței respectivului bun, să achite o chirie la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA, sume pe care părțile au convenit să fie achitate de către locatar direct societății de leasing.

Petentul precizează că, achitându-se sumele către firma de leasing, pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, aspect care din punctul său de vedere nu schimbă caracterul de chirie al respectivelor rate.

Analizând afirmațiile contestatorului, facem precizarea că la dosarul cauzei nu se regăsește anexat nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să se facă dovada că autoturismul luat în leasing ar fi fost închiriat către cabinetul de insolvență (chiria fiind la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA).

Conform prevederilor **art. 81 alin. 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile **pct. 163** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr./2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are obligația înregistrării contractului la organul fiscal în termen de 15 zile de la încheierea acestuia:

ART. 81

“[...]”

(2) Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune o dată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți”.

“163. Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația depunerii la organul fiscal competent a declarației privind venitul estimat pe fiecare sursă de realizare a venitului, o dată cu înregistrarea contractului de cedare a folosinței bunurilor, în termen de 15 zile de la încheierea acestuia”.

Potentul nu anexează nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să facă dovada că are obligația de plată a unei chirii pentru care ar avea dreptul la deducere.

Totodată, potentul recunoaște că pe documentul de plată, care s-a făcut către firma de leasing, nu s-a înscris chirie, ci de rată de leasing.

Or, așa cum prevede Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la baza înregistrării unei operațiuni care a avut loc trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care atrage răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) 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”.

Întrucât însuși potentul recunoaște că pe documentul de plată se regăsește înscrisă contravaloare rată de leasing, rezultă că acel document reflectă operațiunea de achitare a ratei și nu a chiriei, și că, în consecință, poate fi folosit pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu rata și nicidecum a unor cheltuieli cu chiria.

Deoarece potentul nu deține documente prin care să facă dovada achitării cheltuielilor cu chiria, acesta nu are dreptul la deducerea acestora.

De asemenea, deoarece acesta nu face dovada că autoturismul este în proprietatea cabinetului, nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu ratele de leasing, întrucât, așa după cum rezultă din prevederile legale invocate mai sus, pentru a avea dreptul la deducerea cheltuielilor este necesar ca acestea să fie efectuate în scopul

activității desfășurate de contribuabil (și nu în interesul său personal) și să fie justificate cu documente.

Având în vedere prevederile legale invocate la acest capăt de cerere și ținând cont de faptul că pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, faptul că petentul nu face dovada cu documente că autoturismul este în proprietatea cabinetului (pentru a putea deduce cheltuielile cu rata de leasing) sau că este închiriat în baza unui contract înregistrat la organul fiscal, pentru care achită contravaloarea unei chirii, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere cheltuielile **în sumă de lei**, drept pentru **care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

d) Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere în anul 2009, cauza supusă soluționării este dacă petentul are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care reprezintă contravaloare retragere aport întreprinzător.

În fapt, organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport întreprinzător pe motiv că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile.

Contestatorul susține că, pentru anul 2009, organele fiscale au înlăturat suma de lei, reprezentând aport, fără a înlătura această sumă și cu prilejul depunerii acestuia.

Precizează că efectul este acela că, la depunerea sumei cu titlu de aport, respectiva sumă a fost considerată venit, fiind supusă impozitării, majorându-se în mod artificial baza de impozitare și impozitul stabilit și accesoriile.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 4 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, și **pct. 37** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr./2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

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

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

[...]”.

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor **art. 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”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se stipulează că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată se menționează că aceste cheltuieli trebuie să corespundă unor cheltuieli efective și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Or, în cazul de față, suma de lei, reprezintă retragere aport și nu sume achitate pentru bunuri sau servicii achiziționate în interesul firmei.

Referitor la susținerea petentului că organele fiscale au înlăturat suma de lei, reprezentând aport din cheltuielile deductibile, fără a înlătura această sumă și cu prilejul depunerii acesteia, efectul fiind acela că, la depunerea sumei cu titlu de aport, respectiva sumă a fost considerată venit, fiind supusă impozitării, și astfel s-a majorat în mod artificial baza de impozitare și impozitul stabilit și accesoriile, precizăm că această afirmație nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât, așa după cum rezultă din RIF și decizia atacate, la capitolul „constatări cu privire la impozitul pe venit” la pct. 2 organul fiscal a ținut cont și de faptul că suma reprezentând aport în numerar în sumă de nu intră în baza de calcul a impozitului și a diminuat venitul brut declarat de contribuabil cu această sumă.

De altfel, prin contestația formulată, petentul contestă și diminuarea de către organele fiscale a veniturilor cu aportul în numerar în sumă de, aspect ce a fost analizat prin prezenta decizie la pct. III 2 b.

Organul fiscal a ținut cont de aportul în numerar în sumă de, operat în registrul jurnal de încasări și plăți în anul 2009.

Pentru diferența în sumă de lei (..... lei –), petentul nu depune documente din care să rezulte că a venit cu aport în 2009 cu această sumă.

Având în vedere că petentul a retras o sumă de bani ca fiind „retragere aport”, suma nefiind utilizată pentru achitarea unor bunuri și servicii destinate

activității desfășurate, și ținând cont și de prevederile legale invocate, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere **cheltuielile în sumă de lei**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Având în vedere cele prezentate la pct. III 2 lit. a, b, c, d din această decizie, urmează a se respinge contestația formulată cu privire la impozitul pe venit în sumă de, ca neîntemeiată.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că debitele care au generat accesoriile sunt datorate și nu au fost achitate la scadență și luând în considerare și principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de aferente impozitului pe venit an 2009** (din care din care majorări de întârziere calculate pentru perioada 28.06.2010-30.06.2010, dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 01.07.2010-21.03.2012 și penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.09.2010-21.03.2012), drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

3. Referitor la suma de lei, din care impozit pe venit aferent anului 2010 și accesorii aferente impozitului pe profit aferent anului 2010

În urma verificării efectuate la cabinetul individual, pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- a fost majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu Ordin de plată nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010;
- a fost diminuat venitul brut cu suma de lei, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010;
- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport în numerar întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile;
- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual.

Astfel, pentru anul fiscal 2010, a rezultat un venit net suplimentar în sumă de lei.

La venitul net în sumă de lei, a rezultat **un impozit pe venit în sumă de (..... x 16%), iar pentru neachitarea acestuia la termen, s-au calculat accesorii în sumă de, din care lei dobânzi de întârziere**

calculate pentru perioada 27.05.2011-21.03.2012 și lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.08.2011-21.03.2012.

3.1. Referitor la suma de lei, din care lei impozit pe venit aferent anului 2010 și lei accesorii aferente impozitului pe venit aferent anului 2010

În fapt, în urma verificării efectuate la cabinetul individual, pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

- a fost majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu Ordin de plată nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

- a fost diminuat venitul brut cu suma de lei, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare retragere aport în numerar întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile.

- au fost respinse la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual. Din suma de lei, petentul motiverază contestația pentru suma de

Față de aceste constatări, rezultă un venit net în sumă de 24.30....., și un **un impozit pe venit aferent în sumă de lei (...x 16%)**, iar pentru neachitarea acestuia la termen, s-au calculat accesorii în sumă de lei, din care ... lei dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 27.05.2011-21.03.2012 șilei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.08.2011-21.03.2012.

a) Referitor la suma de, reprezentând majorare de venit brut, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul datorează impozit pe venit aferent acestei sume, în condițiile în care a încasat contravaloarea unor servicii prestate pe care nu a înregistrat-o în evidența contabilă și nu a declarat-o la organul fiscal.

În fapt, organele fiscale au majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu Ordinul de plată nr., încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

Contestatorul precizează că a calculat și declarat în întregime veniturile realizate, inclusiv cele încasate cu ordinul de plată nr., acesta fiind aferent uneia din facturile emise, deoarece cabinetul încasează venituri numai pe bază de facturi emise.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 1 și alin. 2 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

În categoria venitului brut se cuprind și sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.

- ❖ Totodată, la **art. 82** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se prevede că:

ART. 82

“Forma și conținutul declarației fiscale

(1) Declarația fiscală se întocmește prin completarea unui formular pus la dispoziție gratuit de organul fiscal.

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.

Conform acestor prevederi legale, contribuabilul are obligația de a completa cu date corecte și complete informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au majorat venitul brut cu suma de, reprezentând prestări servicii încasate cu Ordinul de plată nr.

încasări care nu au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți și nu au fost raportate în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

Referitor la stabilirea în sarcina sa a unei diferențe de venit aferent anului 2010, petentul precizează că a calculat și declarat în întregime veniturile realizate, inclusiv cele încasate cu Ordinul de plată nr., dar nu face dovada cu documente că suma de a fost înregistrată în evidența contabilă și declarată la organul fiscal.

- ❖ Contribuabilul trebuie să facă dovada cu documente că cele afirmate sunt veridice, așa cum rezultă din prevederile **art. 64, art. 65 și art. 206** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

ART. 64

“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

ART. 65

“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. 206

“Forma și conținutul contestației

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

[...]

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]”.

Conform acestor prevederi legale, documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.

Or, în cazul de față, registrul jurnal de încasări și plăți este documentul care dovedește că o operațiune a fost înregistrată în contabilitate, fapt ce rezultă și din prevederile Anexa 1 II B și IV B din Ordinul ministrului finanțelor publice 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./2003 privind Codul fiscal, unde se menționează:

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

[...]

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

[...]

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

[...]

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

“IV. Registrele și formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă

[...]

B. Modelele și normele de întocmire și utilizare a formularelor financiar-contabile*1)

[...]

REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI (cod 14-1-1/b)

Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

[...]

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea și la încetarea activității.

În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data de întocmire sau de intrare a documentelor. [...].”

Având în vedere prevederile legale invocate și ținând cont de faptul că petentul a obținut **venituri în sumă de** din prestarea de servicii fără a le

înregistra în evidența contabilă și fără a le declara la organul fiscal, și luând în considerare și faptul că nu face dovada cu documente că a înregistrat în jurnalul de încasări și plăți și a că a declarat la organul fiscal aceste venituri, rezultă că în mod legal organul fiscal a majorat venitul brut aferent anului 2010 cu suma de, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

b) Referitor la suma de lei, reprezentând diminuare venituri aferente anului 2010, cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au diminuat în mod legal veniturile declarate de contribuabil cu suma reprezentând aportul în numerar, în condițiile în care acesta susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate.

În fapt, organele fiscale au diminuat venitul brut cu suma de lei, reprezentând aport în numerar înregistrat de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

Petentul susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate pentru anul 2010.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 3 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se stipulează că în categoria venitului brut nu se cuprind și aporturile în numerar făcute în cursul desfășurării activității.

Petentul susține că a declarat corect la organul fiscal veniturile realizate pentru anul 2010.

Din documentele existente la dosarul contestației rezultă că organele fiscale au diminuat venitul brut cu suma de lei, reprezentând aport în numerar înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și raportat în declarația de venit aferentă anului fiscal 2010.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate mai sus, rezultă că în mod legal organele fiscale au diminuat venitul brut cu **suma de lei**, reprezentând aport în numerar, întrucât această sumă nu intră în baza de calcul a impozitului pe venit, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația** formulată cu privire la această sumă.

c) Referitor la suma de, reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere în anul 2010, cauza supusă soluționării este dacă petentul avea dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care a dedus contravaloarea unor cheltuieli al căror beneficiar nu este cabinetul individual de insolvență

În fapt, organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual.

Din suma de lei, petentul motivează contestația doar pentru suma de

Contestatorul susține că, la stabilirea bazei de impozitare, organele fiscale au luat în calcul și facturile emise pentru recuperarea împrumuturilor efectuate de acesta, persoana fizică, către firmele falite din portofoliu (împrumuturi fără de care nu își putea desfășura activitatea), acordate în vederea achitării cheltuielilor de procedură.

Potentul susține că respectivele cheltuieli de procedură au fost achitate din sume încasate cu titlu de onorariu din activitatea cabinetului de insolvență, sume care deja fuseseră declarate ca venit și în consecință, impozitate.

Precizează că excluderea facturilor emise pentru recuperarea cheltuielilor de procedură, respectiv a sumelor creditate de acesta, persoană fizică, către societățile comerciale falite, ar duce la diminuarea bazei de impozitare și implicit a impozitului datorat, astfel încât acesta a achitat o sumă mai mare cu titlu de impozit decât cea real datorată.

Potentul susține că, potrivit contractului de închiriere din 30.07.2009, pus la dispoziție organelor fiscale, cheltuielile reprezintă chiria datorată pentru respectivul bun, iar potrivit acestui contract de închiriere, cabinetul se obligă ca în schimbul folosinței respectivului bun, să achite o chirie la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA, sume pe care părțile au convenit să fie achitate de către locatar direct societății de leasing.

Petentul precizează că sumele achitându-se către firma de leasing, pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, aspect care din punctul său de vedere nu schimbă caracterul de chirie al respectivelor rate.

Acesta susține că, datorită specificului activității, un autoturism este absolut necesar pentru îndeplinirea obiectului de activitate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 4 lit. a și alin. 7 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se stipulează că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată rezultă că nu sunt acceptate la deducere acele cheltuieli cu bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei, din care petentul motivează contestația pentru suma de, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual.

Întrucât beneficiarul nu este cabinetul individual, rezultă că acele cheltuieli nu au fost efectuate pentru activitatea cabinetului.

Prin urmare, rezultă că petentul a înregistrat în mod nejustificat aceste cheltuieli înregistrate de în evidența sa contabilă, cheltuieli care au fost efectuate pentru alt beneficiar.

De asemenea, petentul susține că, potrivit contractului de închiriere din 30.07.2009, pus la dispoziție organelor fiscale, cheltuielile reprezintă chiria datorată pentru închirierea unui autoturism, iar potrivit acestui contract de închiriere, cabinetul se obligă ca în schimbul folosinței respectivului bun, să achite o chirie la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA, sume pe care părțile au convenit să fie achitate de către locatar direct societății de leasing.

Potentul precizează că, achitându-se sumele către firma de leasing, pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, aspect care din punctul său de vedere nu schimbă caracterul de chirie al respectivelor rate.

Analizând afirmațiile contestatorului, facem precizarea că la dosarul cauzei nu se regăsește anexat nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să se facă dovada că autoturismul luat în leasing ar fi fost închiriat către cabinetul de insolvență (chiria fiind la nivelul ratelor, dobânzilor și asigurărilor CASCO și RCA).

- ❖ Conform prevederilor **art. 81 alin. 2** din Codul fiscal, coroborate cu prevederile **pct. 163** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr./2003 privind Codul fiscal, contribuabilul are obligația înregistrării contractului la organul fiscal în termen de 15 zile de la încheierea acestuia:

ART. 81

“[...]”

(2) Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația să depună o declarație privind venitul estimat, în termen de 15 zile de la încheierea contractului între părți. Declarația privind venitul estimat se depune o dată cu înregistrarea la organul fiscal a contractului încheiat între părți”.

“163. Contribuabilii care obțin venituri din cedarea folosinței bunurilor din patrimoniul personal au obligația depunerii la organul fiscal competent a declarației privind venitul estimat pe fiecare sursă de realizare a venitului, o dată cu înregistrarea contractului de cedare a folosinței bunurilor, în termen de 15 zile de la încheierea acestuia”.

Potentul nu anexează nici un contract de închiriere, înregistrat la organul fiscal, prin care să facă dovada că are obligația de plată a unei chirii pentru care ar avea dreptul la deducere.

Totodată, petentul recunoaște că pe documentul de plată, care s-a făcut către firma de leasing, nu s-a înscris chirie, ci de rată de leasing.

Or, așa cum prevede Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, la baza înregistrării unei operațiuni care a avut loc trebuie să se regăsească un document care dobândește calitatea de document justificativ și care atrage răspunderea celor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate:

ART. 6

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

(2) 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”.

Întrucât însuși petentul recunoaște că pe documentul de plată se regăsește înscrisă contravaloare rată de leasing, rezultă că acel document reflectă operațiunea de achitare a ratei și nu a chiriei, și că, în consecință, poate fi folosit pentru justificarea deducerii cheltuielilor cu rata și nicidecum a unor cheltuieli cu chiria.

Deoarece petentul nu deține documente prin care să facă dovada achitării cheltuielilor cu chiria, acesta nu are dreptul la deducerea acestora.

De asemenea, deoarece acesta nu face dovada că autoturismul este în proprietatea cabinetului, nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu ratele de leasing, întrucât, așa după cum rezultă din prevederile legale invocate mai sus, pentru a avea dreptul la deducerea cheltuielilor este necesar ca acestea să fie efectuate în scopul activității desfășurate de contribuabil (și nu în interesul său personal) și să fie justificate cu documente.

Având în vedere prevederile legale invocate la acest capăt de cerere și ținând cont de faptul că pe documentul de plată nu s-a înscris chirie, ci rata de leasing, faptul că petentul nu face dovada cu documente că autoturismul este în proprietatea cabinetului (pentru a putea deduce cheltuielile cu rata de leasing) sau că este închiriat în baza unui contract înregistrat la organul fiscal, pentru care achită contravaloarea unei chirii, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere cheltuielile **în sumă de**, drept pentru **care urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

d) Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuieli neacceptate la deducere în anul 2010, cauza supusă soluționării este dacă petentul are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care reprezintă contravaloare retragere aport întreprinzător.

În fapt, organele fiscale au constatat că, în anul 2010, cabinetul individual a majorat cheltuielile deductibile cu suma de lei, reprezentând contravaloare

retragere aport întreprinzător și au considerat că, potrivit legii, acestea nu sunt cheltuieli deductibile. În consecință, organele fiscale au diminuat cheltuielile cu suma de lei.

Contestatorul susține că, pentru anul 2010, a declarat corect veniturile și cheltuielile realizate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 4 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, și **pct. 37** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr./2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

[...]

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

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

[...]”.

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 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”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

De asemenea, se stipulează că, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, și să fie justificate prin documente.

Totodată, se reține că aceste cheltuieli trebuie să corespundă unor cheltuieli efective și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Or, în cazul de față, suma de lei, reprezintă retragere aport și nu sume achitate pentru bunuri sau servicii achiziționate în interesul firmei.

Având în vedere că petentul a retras o sumă de bani ca fiind „retragere aport”, suma nefiind utilizată pentru achitarea unor bunuri și servicii destinate activității desfășurate, și ținând cont și de prevederile legale invocate, rezultă că în mod legal organele fiscale au respins la deducere **cheltuielile în sumă de lei**, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

Având în vedere cele prezentate la pct. III 3.1 lit. a, b, c, d din această decizie, urmează a se respinge contestația formulată cu privire la impozitul pe venit în sumă de lei, ca neîntemeiată.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că debitele care au generat accesoriile sunt datorate și nu au fost achitate la scadență și luând în considerare și principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de lei aferente impozitului pe venit an 2010** (din care lei dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 27.05.2011-21.03.2012 și lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.08.2011-21.03.2012), drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă.**

3.2. Referitor la suma de lei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2010 în sumă de lei și accesorii aferente în sumă de, stabilite prin decizia de impunere nr., Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava este învestită să se pronunțe dacă petentul datorează această sumă, în condițiile în care argumentele aduse de acesta nu sunt incidente cauzei supuse soluționării.

În fapt, organele fiscale au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare diverse cheltuieli înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți, care nu au fost acceptate de către organul fiscal ca fiind deductibile, întrucât beneficiarul acestora nu este Cabinetului individual.

Cu toate că prin cererea formulată, petentul a formulat contestație cu privire la suma de lei, referitor la cheltuielile în sumă de lei, petentul afirmă că, din totalul sumei de,... lei respinsă la deducere, singurele sume în mod corect înlăturate sunt cea de lei reprezentând amendă (chitanța nr.) și cele în sumă de lei (chitanța), în sumă de lei (chitanța) și în sumă de lei (chitanța), reprezentând impozit pe venit.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- **art. 206** din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată :

ART. 206

„Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal.

(3) Contestația se depune la organul fiscal, respectiv vamal, al cărui act administrativ este atacat și nu este supusă taxelor de timbru”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații se regăsesc obiectul acesteia, motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază. De asemenea, obiectul contestației constituie sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat de către petent.

- **Art. 213** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

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.

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

- **Pct. 11.1** din Ordinul președintelui ANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede:

„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 216 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;

[...].”

Societatea formulează contestație privind suma de lei, reprezentând impozit pe venit an 2010 stabilit de organele de inspecție fiscală, dar argumentele aduse de petent nu sunt incidente acestei spețe. Acesta nu vine cu motive concrete, nu aduce argumente de fapt și de drept pentru a demonstra de ce nu datorează impozit pe venit rezultat ca urmare a stabilirii venitului brut suplimentar în sumă de lei.

Potentul contestă impozitul, dar în același timp recunoaște că suma a fost stabilită în mod corect de organul fiscal.

Având în vedere că petentul nu aduce nici un argument în favoarea sa pentru a demonstra că nu datorează către bugetul statului impozit pe venit **în sumă de lei** aferent anului 2010, faptul că argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării și ținând cont și de faptul că soluționarea contestației se face în limitele sesizării, **urmează a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere **ca nemotivată**.

Având în vedere prevederile legale invocate și faptul că debitul care a generat accesoriile este datorat și nu a fost achitat la scadență și luând în considerare și principiul de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat **accesorii în sumă totală de aferente impozitului pe venit în sumă de lei** aferent anului 2010 (din care lei dobânzi de întârziere calculate pentru perioada 27.05.2011-21.03.2012 și lei penalități de întârziere calculate pentru perioada 01.08.2011-21.03.2012), drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la această sumă**.

4. Referitor la contestația formulată cu privire la modul de calcul al bazei impozabile aferente anului 2010, cauza supusă soluționării este dacă organele fiscale au calculat corect baza impozabilă aferentă impozitului pe venit 2010, în condițiile în care petentul susține că, deoarece organele fiscale au stabilit că acesta a devenit plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2010, aveau obligația diminuării venitului brut cu suma reprezentând TVA calculată prin procedeul sutei mărite.

În fapt, în urma verificării efectuate la societate, organele fiscale au constatat că, la data de 22.12.2009, cabinetul individual a depășit plafonul de scutire la plata TVA și conform prevederilor art. 153 alin. 1 lit. b din Codul fiscal, avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până pe data de 10.01.2010, iar începând cu data de 01.02.2010 să devină persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

Contestatorul susține că organele fiscale aveau obligația de a influența baza impozabilă cu TVA rezultată din calcularea acesteia prin procedeul sute mărite, fără a preciza impozitul pe care consideră că îl datorează.

Deoarece petentul nu a respectat prevederile legale în vigoare, organul fiscal a stabilit suplimentar TVA colectată în sumă de lei, calculată prin aplicarea procentului de 19%, respectiv 24% asupra unei baze impozabile în sumă de lei.

Potentul face precizarea că, pentru perioada 01.02.2010-28.10.2010, trebuia determinată TVA prin a aplica procentul sutei mărite și nu prin aplicarea cotei asupra veniturilor realizate.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- ❖ **Art. 48 alin. 1 și alin. 2 lit. a** din Legea nr./2003 privind Codul fiscal, modificat, și **pct. 37** din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr./2003 privind Codul fiscal, unde se precizează că:

ART. 48

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

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

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]”.

“Norme metodologice:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității

independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității”.

Din aceste prevederi legale se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile.

Totodată se stipulează că în venitul brut se cuprind toate veniturile în bani și în natură încasate din desfășurarea activității.

Prin urmare, rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat impozitul datorat prin aplicarea cotei de impozit asupra cuantumului veniturilor încasate de contribuabil.

Susținerea petentului că organul fiscal avea obligația de a calcula TVA prin procedeul sutei mărite nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât baza de impozitare a impozitului pe venit trebuie să cuprindă toate veniturile realizate care, în cazul persoanelor plătitoare de TVA nu se înregistrează pe cheltuieli, ci se deduce. În perioada 01.02.2010-28.10.2010 contribuabilul nu s-a comportat ca fiind plătitor de TVA, deci deducând și colectând taxa pe valoarea adăugată.

Prin urmare, organele fiscale au fost cele care au colectat TVA la momentul inspecției fiscale, prin aplicarea cotei de TVA asupra bazei compusă din toate veniturile realizate, întrucât în acea perioadă petentul nu era plătitor de TVA și nu înregistra TVA în evidența sa.

Având în vedere prevederile legale citate și analizate la acest capăt de cerere, rezultă că în mod legal organul fiscal a calculat impozitul pe venit, având în vedere veniturile și cheltuielile, drept pentru care **urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la modul de stabilire a bazei de impozitare a impozitului pe venit.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **persoana fizică** împotriva Deciziei de impunere nr., emisă de AIF Suceava, cu privire la suma de lei, reprezentând:

- – impozit pe venit aferent anului 2009;
- – accesorii aferente impozitului pe venit an 2009;
- lei – impozit pe venit an 2010;
- lei – accesorii aferente impozitului pe venit an 2010;

2. Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de persoana fizică împotriva Deciziei de impunere nr./26.03.2012, emisă de AIF Suceava, cu privire la suma de **...lei**, reprezentând:

- lei – impozit pe venit aferent anului 2010;
- – accesorii aferente impozitului pe venit an 2010.

3. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de persoana fizică privind modul de calcul al bazei impozabile aferente anului 2010.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.