

**MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
JUDETUL BRAILA**

***DECIZIA Nr. 150
din data de 2008
privind solutionarea contestatiei formulata de X,
inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr._/2008***

Ministerul Economiei si Finantelor, Agentia Nationala de Administrare Fisala, Directia Generala a Finantelor Publice Judetul Braila a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fisala Persoane Fizice prin adresa nr._/2008, inregistrata sub nr._/2008, asupra contestatiei formulata de X impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fisala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr._/2008, emisa de organul fiscal teritorial.

X are sediul in Braila, str. _ nr._, bl._, ap._ si are urmatoarele date de identificare: CNP _, CIF _.

In data de 2008, X depune la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila adresa inregistrata sub nr._/2008, ca raspuns la solicitarea D.G.F.P. Judetul Braila din adresa nr._/2008, prin care comunica faptul ca formuleaza contestatie impotriva urmatoarelor sume: pentru anul 2004 - suma de _ lei reprezentand diferenca de venit net stabilita suplimentar, pentru anul 2005 - suma de _ lei reprezentand diferenca de venit net stabilita suplimentar si pentru anul 2006 - suma de _ lei reprezentand diferenca de venit net stabilita suplimentar, inscrise in Decizia de impunere nr._/2008, prezintand totodata si un *“calcul efectuat personal cu sumele datorate functie de pozitiile contestate ... si de cele necontestate”*.

Astfel, avand in vedere ca pe de o parte contestatoarea arata ca formuleaza contestatie impotriva tuturor constatarilor din Raportul de inspectie fisala nr._/2008, si pe de alta parte prezinta un calcul al sumelor contestate dar fara a defalca aceasta suma pe naturi de debite fiscale, obiectul contestatiei, dupa cum rezulta din adresa nr._/2008, priveste suma totala de **_ lei**, din care: **_ lei** reprezentand diferenca de impozit pe venit, **_ lei** reprezentand majorari de intarziere aferente diferentei de impozit pe venit, calculate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fisala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau

intr-o forma de asociere nr._/2008 emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice.

Cum, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau intr-o formă de asociere nr._/2007 emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fiscala Persoane Fizice, a fost comunicată contestatorului cu adresa nr._/2008, confirmată de primire în data de **2008**, cand X a semnat și stampilat adresa cu mențiunea “Am primit 1 exemplar Semnat cu obiectiuni 2008” iar contestația a fost depusă la Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila sub nr._, în data de **2008**, rezulta că, aceasta contestație a fost depusă în termenul legal prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata în 2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatand că, în spina, sunt intrunite condițiile prevazute de art.205, art.206, art.207 alin.(1) și art.209 alin.(1) lit a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata în 2007, cu modificările și completările ulterioare, D.G.F.P. Județul Braila este investita să soluioneze contestația.

I. Prin contestație, X arată că formulează “prezenta” împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată, prezentând o serie de motive de fapt și de drept, care privesc atât forma cat și fondul cauzei.

Astfel, contestația arată că raportul de inspectie fiscală prezintă greseli și confuzii privind atât statutul juridic al persoanei fizice, cat și interpretarea documentelor puse la dispoziție de către X, considerand că expresia utilizată de organul de control fiscal în definirea contribuabilului, respectiv că X este reprezentată de X, este eronată, aceasta interpretare conducând la efecte fiscale. Totodată, se mai arată că “*organul de control fiscal confunda chiar termenii X cu*”, acesta nesenzând “*faptul că statutul juridic este de X*”, având în vedere data inființării, precum și că o altă inadvertență constă în confuzia pe care organul de control o face între Ministerul Justitiei și Corpul Expertilor Tehnici.

Privind fondul cauzei, contestația arată că în mod eronat organul de control a incadrat în natura cheltuielilor nedeductibile suma de _ lei ROL (_ lei RON), având în vedere că bonurile fiscale ce au fost considerate de către organele de inspectie fiscală că nu îndeplinesc calitatea de documente justificative, sunt stampilate de către unitatea emitentă, iar faptul că nu a inscris, personal, denumirea și CNP-ul propriu, pe aceste bonuri, nu este o greșeală, atât timp cat înscrierea elementelor de identificare nu intra în atributia cumpăratorului.

Totodată, X mai arată și că în mod eronat organul de control fiscal a stabilit drept cheltuială nedeductibilă prima de asigurare auto pe motiv că nu detine în patrimoniul afacerii mijloace auto, având în vedere că acesta “*confunda natura juridica a persoanei fizice, cu a persoanei juridice ... amestecand patrimoniul persoanei fizice cu un potential patrimoniu al afacerii in cazul unei persoane*

juridice", considerand astfel ca neincadrarea primei de asigurare auto in cheltuieli deductibile este un abuz din partea organului de control fiscal si o eludare a legislatiei in vigoare, tinand cont de prevederile art.38 alin.(9), art.41 si art.70 din H.G.R. nr.44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit carora, dupa cum motiveaza contestatoarea, ar sustine "*necesitatea deductibilitatii cheltuielilor cu exploatarea masinii*".

Astfel, contestatoarea apreciaza ca procurarea masinii, asigurarea auto, bonurile de benzina, sunt cheltuieli efectuate in scopul realizarii venitului, avand in vedere ca isi desfasoara activitatea la domiciliul beneficiarului, si ca efectueaza deplasari in Municipiul Braila, Judetul Braila, cat si in tara, considerand ca, in aceste conditii, "*masina achizitionata in nume propriu nu reprezinta un activ generator de profit, ci reprezinta un mijloc de productie*" care ii inlesneste desfasurarea activitatii liberale la domiciliul clientului, iar cheltuiala aferenta masinii este efectuata in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii venitului.

De asemenea, X mai arata ca in mod eronat organul de control fiscal a anulat cheltuielile cu amortizarea unui frigidere achizitionat de catre X, apreciind ca acesta confunda natura juridica a persoanei fizice, precum si ca, in mod eronat, a anulat cheltuielile privind prima cu asigurarea pe viata pe numele X, avand in vedere faptul ca activitatea pe care o desfasoara presupune un program zi lumina, investigatii la inaltime si in incinte construite care prezinta risc de prabusire, astfel incat asigurarea pe care a efectuat-o ii poate asigura garantia pe perioada de 24 ore.

Concluzionand, contestatoarea solicita reconsiderarea cheltuielilor deductibile, analizarea cu atentie a mijloacelor fixe aparținând X în contextul notiunii juridice a persoanei fizice.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr._/2008, X isi completeaza contestatia, la solicitarea D.G.F.P. Judetul Braila, comunicand ca formuleaza contestatie pentru urmatoarele sume: _ lei pentru anul 2004, _ lei pentru anul 2005 si _ lei pentru anul 2006, prezintand un "*calcul efectuat personal cu sumele datorate functie de pozitiile contestate din raportul de control fiscal cat si cele necontestate*", considerand elemente necontestate inregistrarea facturilor catre Tribunalul Braila, facturi datand 2003, facturi ale S.C. Y.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere **nr._/2008**, emisa de D.G.F.P. Judetul Braila, Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul de Inspectie Fisicala Persoane Fizice Braila, in baza Raportului de inspectie fiscala nr._/2008, s-au stabilit, referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar, la pct.4.1 "*Rezultatele inspectiei fiscale privind impozitul pe venit*":

- Anul verificat: 2004, un venit net anual impozabil recalculat de organele de inspectie fiscala in suma de _ lei, cu o diferență de impozit pe venitul net anual

stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscală în valoare de _ lei, la care s-au calculat accesorii aferente perioadei 2005 - 2008 în suma de _ lei.

- Anul verificat: 2005, un venit net anual impozabil recalculat de organele de inspectie fiscală în suma de _ lei, ca o diferență de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscală în valoare de _ lei, la care s-au calculat accesorii aferente perioadei 2006 - 2008 în suma de _ lei.

- Anul verificat: 2006, un venit net anual impozabil recalculat de organele de inspectie fiscală în suma de _ lei, ca o diferență de impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscală în valoare de _ lei.

La punctul 4.2. “*Motivul de fapt*” s-a inscris :

“- pentru anul fiscal 2004:

- venituri suplimentare din erori de înregistrare a facturilor;

- cheltuieli nedeductibile: bonuri fiscale care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, facturi și chitante platite în cursul anului 2003, chitante înregistrate în Registrul jurnal de incasari și plati fără documente justificative, prima de asigurare de viață și prima asigurare auto fără a detine în patrimoniul afacerii autoturism și cheltuieli cu amortizarea unui autoturism care nu aparține patrimoniului afacerii;

- pentru anul fiscal 2005:

- venituri suplimentare din erori de înregistrare a facturilor;

- cheltuieli nedeductibile: bonuri fiscale care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, prima asigurare auto fără a detine în patrimoniul afacerii autoturism, cheltuieli efectuate pe SC X SRL și cheltuieli cu amortizarea unui autoturism care nu aparține patrimoniului afacerii;

- decizia de impunere anuala nr._/2006 a fost emisa eronat;

- pentru anul fiscal 2006:

- venituri suplimentare din erori de înregistrare a facturilor;

- cheltuieli nedeductibile: bonuri fiscale care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, cheltuieli efectuate pe SC X SRL, cheltuieli cu amortizarea unui autoturism care nu aparține patrimoniului afacerii, cheltuieli cu amortizarea unui frigider care nu aparține patrimoniului afacerii

- neemiterea deciziei de impunere anuala;

- pentru debitele stabilate suplimentar, pentru anii 2004 si 2005, s-au calculat accesorii.”

2. Prin **Raportul de inspectie fiscală** nr._/2008 intocmit de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul de Inspectie Fiscală Persoane Fizice Braila, ce a stat la baza emiterii deciziei atacate, s-a aratat că, s-a efectuat inspectie fiscală generală la “X”, privind impozitul pe venit pentru perioada 2004 - 2006 și plati anticipate cu titlu de impozit pentru perioada 2007 - 2007.

Astfel, privind *impozitul pe venit pentru anul 2004*, organele de inspectie fiscală au aratat că în mod eronat persoana fizică a înregistrat pe venituri, în Registrul Jurnal de incasari și plati, facturi fiscale din care s-a scăzut 10% cota către Corpul expertilor tehnici și 10% impozit cu retenere la sursă, motiv pentru care au procedat la majorarea veniturilor cu suma de _ lei ROL (_ lei RON) și a cheltuielilor

cu suma de _ lei ROL (_ lei RON), stabilind astfel, in sarcina contribuabilului venituri suplimentare in suma de _ lei ROL (_ lei RON).

Totodata, organele de inspectie fiscala au mai aratat ca pentru anul 2004 au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de _ lei ROL (_ lei RON), ca urmare a unor deficiente precum:

- bonuri fiscale in suma de _ lei ROL (_ lei RON) ce nu indeplineau, in conformitate cu art.2 din Ordinul 903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare in activitatea financiara si contabila, calitatea de documente justificative deoarece nu au inscrise elementele de identificare ale cumparatorului;

- facturi fiscale si chitante, platite in cursul anului 2003, in suma de _ lei ROL (_ lei RON), si inregistrate in mod eronat in cursul anului 2004, conform art. 49 alin.(4) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- chitante, in suma de _ lei ROL (_ lei RON), inregistrate in mod eronat in Registrul jurnal de incasari si plati fara documente justificative in baza carora s-a efectuat inregistrarea, conform art.49 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea in Registrul de incasari si plati de cheltuieli cu prima de asigurare de viata, contrar prevederilor art.49 alin.(4) lit.d) si alin.(7) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea cheltuielilor cu prima de asigurare auto, in conditiile in care X nu detinea in patrimoniul afacerii mijloace auto, autoturismul fiind achizitionat de X, incalcand astfel prevederile art.49 alin.(4) lit.d), alin.(5) lit.h) si alin.(7) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea autoturismului Cielo in suma de _ lei ROL (_ lei RON), in conditiile in care autoturismul nefiind achizitionat de X, nu reprezinta mijloc fix amortizabil conform prevederilor Titlului II, art.24, alin.(1) si alin.(2) si art.49 alin.49 lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Urmare constatarilor efectuate organele de inspectie fiscala au stabilit un venit net recalculat in suma de _ lei ROL (_ lei RON) si respectiv o diferență de venit net in suma de _ lei careia ii corespunde o diferență de impozit de plata stabilită in urma controlului in suma de _ lei, pentru care s-au calculat accesorii in suma totală de _ lei.

Privind *impozitul pe venit pentru anul 2005*, organele de inspectie fiscala au aratat ca in mod eronat persoana fizica a inregistrat pe venituri, in Registrul Jurnal de incasari si plati, facturi fiscale din care s-a scazut 10% cota catre Corpul expertilor tehnici si 10% impozit cu retinere la sursa, motiv pentru care au procedat la majorarea veniturilor cu suma de _ lei si a cheltuielilor cu suma de _ lei RON, stabilind astfel, in sarcina contribuabilului venituri suplimentare in suma de _ lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au mai aratat ca pentru anul 2005 au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de _ lei, ca urmare a unor deficiente precum:

- bonuri fiscale in suma de _ lei ce nu indeplineau, in conformitate cu art.2 din Ordinul 903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare in activitatea financiara si contabila, calitatea de documente justificative deoarece nu au inscrise elementele de identificare ale cumparatorului;

- inregistrarea cheltuielilor cu prima de asigurare auto, in conditiile in care X nu detinea in patrimoniul afacerii mijloace auto, autoturismul fiind achizitionat de X, incalcand astfel prevederile art.49 alin.(4) lit.d), alin.(5) lit.h) si alin.(7) lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea pe cheltuieli a sumei de _ lei aferenta facturii fiscale nr._/2005, unde la rubrica cumparator apare S.C. Y S.R.L., contrar dispozitiilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea autoturismului Cielo in suma de _ lei, in conditiile in care autoturismul nefiind achizitionat de X, nu reprezinta mijloc fix amortizabil conform prevederilor Titlului II, art.24, alin.(1) si alin.(2) si art.48 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai aratat si ca in mod eronat s-a emis Decizia de impunere anuala nr._/2006 in care la venitul net apare suma de _ lei in loc de _ lei, suma declarata si de contribuabil.

Urmare constatarilor efectuate organele de inspectie fiscala au stabilit un venit net recalculat in suma de _ lei si respectiv o diferență de venit net in suma de _ lei careia ii corespunde o diferență de impozit de plata, stabilita in urma controlului, in suma de _ lei, pentru care s-au calculat accesorii in suma totala de _ lei.

Privind *impozitul pe venit pentru anul 2006*, organele de inspectie fiscala au aratat ca in mod eronat persoana fizica a inregistrat pe venituri, in Registrul Jurnal de incasari si plati, facturi fiscale din care s-a scazut 10% cota catre Corpul expertilor tehnici si 10% impozit cu retinere la sursa, motiv pentru care au procedat la majorarea veniturilor cu suma de _ lei si a cheltuielilor cu suma de _ lei RON, stabilind astfel, in sarcina contribuabilului venituri suplimentare in suma de _ lei.

Totodata, organele de inspectie fiscala au mai aratat ca pentru anul 2006 au stabilit cheltuieli nedeductibile fiscal in suma de _ lei, ca urmare a unor deficiente precum:

- bonuri fiscale in suma de _ lei ce nu indeplineau, in conformitate cu art.2 din Ordinul 903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare in activitatea financiara si contabila, calitatea de documente justificative deoarece nu au inscrise elementele de identificare ale cumparatorului;

- inregistrarea pe cheltuieli a sumei de _ lei reprezentand rechizite birou, aferenta facturii fiscale nr._/2006, unde la rubrica cumparator apare S.C. Y S.R.L., contrar dispozitiilor art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea cheltuielilor cu amortizarea autoturismului Cielo in suma de _ lei, in conditiile in care autoturismul, nefiind achizitionat de X, nu reprezinta mijloc fix amortizabil conform prevederilor Titlului II, art.24, alin.(1) si alin.(2) si art.48 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- inregistrarea unor cheltuieli in suma de _ lei cu amortizarea unui frigider, in conditiile in care acesta, nefiind achizitionat de X, nu reprezinta mijloc fix amortizabil conform prevederilor Titlului II, art.24, alin.(1) si alin.(2) si art.48 alin.(4) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala au mai aratat si ca pentru anul 2006 nu s-a emis Decizia de impunere anuala in baza declaratiei pe venit depusa sub nr._/2007.

Urmare constatarilor efectuate organele de inspectie fiscala au stabilit o diferență de venit net în suma de _ lei careia îi corespunde o diferență de impozit de plata, stabilită în urma controlului, în suma de _ lei. Astfel, organele de inspectie fiscala au aratat că, luând în considerare faptul că contribuabilul a achitat în cursul anului suma de _ lei, acesta are efectiv de plata o diferență de impozit în suma de _ lei, pentru care s-a apreciat că acesta nu are de achitat majorari de intarziere având în vedere că organele fiscale nu au emis și nu au comunicat decizia de impunere anuala.

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

Privind suma totală de _ lei, din care: _ lei reprezentand diferența de impozit pe venit, _ lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferenței de impozit pe venitul, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilită de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr._/2008 emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fisicala Persoane Fizice, cauza supusa solutionarii este daca X datoreaza bugetului general consolidat al statului aceasta suma in conditiile in care, pe de o parte, persoana fizica recunoaste o parte din constatarile organelor de inspectie fiscala ca fiind corecte, iar pe de alta parte, o serie de cheltuieli inregistrate de contribuabil in evidenta contabila nu indeplinesc conditiile legale pentru a fi considerate cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe venit.

In fapt, in data de 2008, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul de Inspectie Fisala Persoane Fizice Braila au incheiat la X Raportul de inspectie fiscala nr._/2008 prin care au aratat ca in perioada 2004 - 2006 contribuabilul a inregistrat in mod eronat, pe venituri, in Registrul de incasari si plati, o serie de facturi fiscale care au condus la diminuarea nejustificata a veniturilor aferente acestei perioade, precum si ca a inregistrat, pe cheltuieli, in mod eronat, bonuri fiscale ce nu indeplineau, conform legii, calitatea de documente justificative, facturi si chitante platite in cursul anului 2003 si inregistrate in cursul anului 2004, chitante fara documente justificative care sa probeze corectitudinea inregistrarii acestora in Registrul de incasari si plati, contravaloarea asigurarii de viata a X, contravaloarea primei de asigurare, si a amortizarii, unui autoturism achizitionat de X care nu figureaza in patrimoniul afacerii X, a contravalorii unor facturi fiscale emise pe numele altui contribuabil, si amortizarea unui frigidier achizitionat de X care nu figureaza in patrimoniul afacerii .

In data de 2008, X formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr._/2008 emisa de Administratia Finantelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fisala Persoane Fizice in baza Raportului de inspectie fiscala nr._/2008, prin care arata ca in mod eronat organele de inspectie fisala au incadrat in natura cheltuielilor nedeductibile fiscal suma de _ lei ROL (_ lei RON), respectiv cheltuielile inregistrate in baza bonurilor fiscale care nu indeplinesc calitatea de documente justificative, cheltuielile cu prima de asigurare auto, cheltuielile cu amortizarea autoturismului, cheltuielile cu amortizarea unui frigidier, cheltuielile cu prima de asigurare de viata pe numele X.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. Judetul Braila sub nr._/2008, X isi completeaza contestatia, aratand ca inregistrarea facturilor catre Tribunalul Braila, facturile datand din anul 2003, facturile emise pe numele S.C. Y, le considera elemente necontestate.

In drept, sunt aplicabile prevederile art.48 alin.(4) lit.c) si lit.d) pct.1 si pct.3 si alin.(7) lit.a) si lit.d) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

*“Reguli generale de stabilire a venitului net anual
din activități independente, determinat pe baza
contabilității în partidă simplă
ART. 48”*

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

- a) *să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;*
- b) *să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;*

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

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

...

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

...

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

...

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

Astfel, potrivit prevederilor art.24 alin.(1) si alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, prin mijloc fix amortizabil se intlege:

“Amortizarea fiscală

ART. 24

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;... ”

In apela, privind înregistrarea în contabilitate a bonurilor fiscale, sunt aplicabile, pentru perioada 2004 - 2005, prevederilor art.2 alin.(1) din Ordinul nr.903/2003 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara ai contabila, astfel:

“ART. 2

(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilitii impusi în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând stampila unității.”

Pentru anul 2006, sunt aplicabile prevederile art.1 alin.(2) din Ordinul 1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotararii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, precum:

“ART. 1

...

(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plășilor în Registrul de casă. Fac excepție bonurile fiscale emise conform Ordonanșei de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, utilizate pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă carburanșilor auto achizișionați în vederea desfășurării activitășii și pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu aceste achizișii, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.”

Referitor la conducerea evidenșei contabile în partida simplă, în spate sunt aplicabile prevederile pct.II lit.B pct.13, pct.14, pct.15, pct.16 și pct.35 din Ordinul nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenșei contabile în partida simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, după cum urmează:

“II. Organizarea evidenșei contabile în partidă simplă

B. Norme generale privind documentele justificative și finanșiar-contabile

...

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

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

...

- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

...

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

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

...

35. În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare.”

Fata de cadrul legal mentionat, de actele si documentele existente la dosarul cauzei, D.G.F.P. Judetul Braila retine ca in perioada 2004 - 2006 in evidenta contabila a X s-au inregistrat, pe venituri, in Registrul de incasari si plati, o serie de facturi fiscale care au condus la diminuarea veniturilor aferente acestei perioade, s-au inregistrat, pe cheltuieli, bonuri fiscale ce nu aveau inscrise pe ele denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculara al autovehiculului, s-au inregistrat in Registrul de incasari si plati o serie de chitante fara documente justificative care sa probeze corectitudinea inregistrarii acestora, s-a inregistrat contravaloarea asigurarii de viata a X, contravaloarea primei de asigurare si a amortizarii unui autoturism achizitionat de X, care nu figureaza in patrimoniul afacerii X, a contravalorii unor facturi fiscale emise pe numele altui contribuabil si amortizarea unui frigider achizitionat de X care nu figureaza in patrimoniul afacerii X.

Fata de cele retinute, D.G.F.P. Judetul Braila constata, privind bonurile fiscale, ca, in conformitate cu prevederile legale aplicabile in speta, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, pentru a indeplini calitatea de document justificativ, in vederea inregistrarii in contabilitate, trebuie sa fie completate de catre unitatile emitente cu informatii privind denumirea si adresa cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii persoane fizice autorizate si sa poarte stampila unitatii care le-a emis si completat, iar incepand cu anul 2006 trebuie sa fie completate si cu numarul de inmatriculara al autovehiculului.

Astfel, avand in vedere faptul ca in evidenta contabila a X s-au inregistrat cheltuieli in baza unor bonuri fiscale care nu aveau inscrise toate informatiile legale, care sa le confere calitatea de documente justificative, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Braila au considerat ca aceste cheltuieli inregistrate in baza unor documente ce nu pot indeplini calitatea de documente justificative, nu sunt cheltuieli deductibile fiscal la calculul impozitului pe venit.

Nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatoarei precum ca “faptul ca ... personal nu am inscris denumirea si CNP -ul ... nu este o greseala atata timp cat aceasta operatiune este dependenta de vointa mea, de corectitudinea si morala personala”, deoarece, dupa cum s-a mentionat, conform prevederilor art.2 alin.(1) din Ordinul nr.903/2003 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara ai contabila, inscrierea informatiilor pe verso-ul bonurilor fiscale este un atribut exclusiv al unitatilor emitente si nicidecum al cumparatorului, care poate, cel mult, sa vegheze ca aceste informatii obligatorii sa fie inscrise in mod corect de catre unitatile emitente a bonurilor fiscale.

Privind cheltuielile cu prima de asigurare auto, precum si cheltuielile cu amortizarea unui autoturism, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in data de 2004 X a achizitionat un autoturism, si ca cheltuielile cu prima de asigurare ale acestui autoturism, precum si cheltuielile cu amortizarea acestuia au fost inscrise in evidenta contabila a X, fara ca acest autoturism sa figureze in patrimoniul afacerii X.

Astfel, tinand cont de faptul ca, potrivit prevederilor legale, doua din conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt respectarea regulilor privind amortizarea, precum si cheltuielile cu primele de asigurare sa fie efectuate pentru active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca atat timp cat, autoturismul a fost achizitionat de X, acesta a intrat in patrimoniul personal al X si nicidecum in patrimoniul X, entitate cu patrimoniu distinct.

Avand in vedere ca nu s-a facut dovada ca X detine in patrimoniu, un autovehicul, obtinut prin achizitionarea acestuia in baza unui document legal emis pe numele X, si ca, mai mult, nu s-a facut dovada ca contribuabilul a efectuat cheltuieli cu achizitionarea acestui autovehicul, pentru a intelege ca ar avea dreptul, conform legii la amortiarea acestor cheltuieli, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca, in mod corect si legal organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Braila au procedat la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu prima de asigurare si cu amortizarea acestui autovehicul.

De asemenea, si in ceea ce priveste inregistrarea in evidenta contabila a X a cheltuielilor cu amortizarea unui frigidер achizitionat de X, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in mod corect si legal, organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Braila au procedat la neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu amortizarea mijlocului fix, avand in vedere fapul ca acesta nu a fost achizitionat de X, si deci nu figureaza in patrimoniul afacerii, ci a fost achizitionat de X, in nume propriu, figurand astfel in patrimoniul personal al acesteia.

Nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei, motivatia contestatoarei precum ca organul de control confunda natura juridica a persoanei fizice cu a persoanei juridice amestecand patrimoniul persoanei fizice cu un potential patrimoniul al afacerii, deoarece, dupa cum s-a mentionat, organele de inspectie fiscala, nu amesteca patrimoniul persoanei fizice cu cel al afacerii, facand, de altfel, o distinctie clara intre cele doua atunci cand nu au admis la deducere cheltuieli inregistrate in contabilitatea afacerii, aferente unor bunuri aflate in patrimoniul personal al contribuabilului si nu in patrimoniul afacerii. De altfel, si legiuitorul face o astfel de distinctie clara intre patrimoniul personal al contribuabilului si patrimoniul afacerii, atunci cand arata ca la incetarea activitatii, in cazul in care bunurile din patrimoniul afacerii trec in patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentand contravaloarea acestora se include in venitul brut, considerandu-se o instrainare. Deci bunurile cumparate de X pe numele dansei, nu pot fi considerate, ca facand parte din patrimoniul afacerii, cu atat mai mult cu cat

nici documentele emise pe numele dansei nu indeplinesc calitatea de documente justificative, acestea trebuind sa cuprinda, conform legii, numele si prenumele contribuabilului, deci X, si nicidcum numele si prenumele persoanei care desfasoara activitatea liberala.

Privind cheltuielile cu asigurarea de viata a X, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in anul 2004 in contabilitatea X au fost inregistrate cheltuieli cu asigurarea de viata a X in conditiile in care, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.d) pct.3, una din conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, este si: cheltuielile cu primele de asigurare sa fie efectuate pentru primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional, si nicidcum pentru asigurari de viata.

Astfel, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala nu au admis la deducere cheltuielile cu asigurarea de viata a X avand in vedere ca cele doua tipuri de asigurari sunt distincte, fiecare acoperind o alta categorie de riscuri, respectiv, polita de asigurare de viata acopera riscurile de boli, accidente, invaliditate, etc., in timp ce polita de asigurare de risc profesional acopera riscurile ce provin din exercitarea profesiei libere, cum ar fi neindeplinirea cu profesionalism al actului judiciar, din care ar rezulta eventuale daune materiale ce ar fi acoperite de respectiva polita de asigurare.

Nu are relevanta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia contestatoarei precum ca activitatea pe care o desfasoara presupune un program zi lumina, investigatii la inaltime si in incinte construite care prezinta risc de prabusire, astfel incat asigurarea pe care a efectuat-o ii poate asigura garantia pe perioada de 24 ore, deoarece, dupa cum s-a mentionat, conform prevederilor legale sunt cheltuieli deductibile doar cheltuielile efectuate cu prima de asigurare de risc profesional, care acopera o sau totul alta categorie de riscuri decat cele din polita de asigurare de viata, respectiv, riscurile ce decurg din exercitarea profesiei libere.

Privind inregistrarea in contabilitatea X, pe venituri, in Registrul de incasari si plati, a unor facturi fiscale care au condus la diminuarea veniturilor aferente acestei perioade, precum si inregistrarea, pe cheltuieli, in Registrul de incasari si plati, a unor chitante fara documente justificative care sa probeze corectitudinea inregistrarii acestora, inregistrarea unor facturi fiscale datand din 2003, precum si a contravalorii unor facturi fiscale emise pe numele altui contribuabil, D.G.F.P. Judetul Braila retine ca prin adresa inregistrata sub nr._/2008, X isi completeaza contestatia, aratand ca inregistrarea pe venituri a unor facturi catre Tribunalul Braila, facturile datand din 2003, facturile emise catre alt contribuabil sunt elemente necontestate, motiv pentru care, constata ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala au procedat la evidenierea corecta a veniturilor si cheltuielilor inregistrate de X pentru perioada supusa verificarii, tinand cont de aceste nereguli constatate ca urmare a inspectiei fiscale.

Pe cale de consecinta, D.G.F.P. Judetul Braila constata ca in mod corect si legal organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a

Municiului Braila au stabilit in sarcina X suma totala de _ lei, din care: _ lei reprezentand diferența de impozit pe venit, _ lei reprezentand majorari de intarziere aferente diferenței de impozit pe venit, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoanele fizice care desfășoara activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr._/2008, astfel încât contestația X pentru aceasta sumă se priveste ca **neintemeiată**, urmand a fi **respinșă** ca atare.

Nu are relevanță în soluționarea favorabilă a cauzei, motivările contestatoarei referitoare la faptul că raportul de inspectie fiscală prezintă greșeli și confuzii privind atât statutul juridic al persoanei fizice, cât și interpretarea documentelor puse la dispozitie de către X, considerând că expresia utilizată de organul de control fiscal în definirea contribuabilității, respectiv că X este reprezentată de X, este eronată, această interpretare conducând la efecte fiscale, ca organul de control fiscal confundă chiar termenii X cu _, precum și ca organul de control face confuzie între Ministerul Justiției și Corpul Expertilor Tehnici, deoarece aceste motivări privesc forma raportului de inspectie fiscală, și nicidcum fondul constatarilor inscrise în acesta, motiv pentru care ele nu pot conduce la o soluționare favorabilă a cauzei supuse judecății.

Pentru cele ce preced și în temeiul art.209 alin.(1) lit.a), art.210 alin.(2) și art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

D E C I D E :

Respingerea ca neintemeiată a contestației formulată de X cu domiciliul în Braila, str._ nr._, bl._, ap._, în contradictoriu cu Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul de Inspectie Fiscală Persoane Fizice, cu sediul în Braila, str._, nr._, pentru obligațiile fiscale în suma totală de _ lei, din care: _ lei reprezentând diferența de impozit pe venit, _ lei reprezentând majorari de intarziere aferente diferenței de impozit pe venit, calculate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspectia fiscală pentru persoanele fizice care desfășoara activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr._/2008 emisă de Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Braila - Serviciul Inspectie Fiscală Persoane Fizice.

In temeiul art.210 alin.(2) din O.G. nr.92 /2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată în 2007, prezenta decizie de soluționare este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi atacată, la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, respectiv la Tribunalul Braila, în temeiul art.218 alin.(2) din același act normativ, în termen de 6 luni de la data comunicării.