



DECIZIA nr. 60 din 2009
privind soluționarea contestației formulate de
A.I. X,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr..../...2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr. .../...2009, asupra contestației formulate de **PERS. X**, cu domiciliul în ..., Str. ..., Nr. ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .../...2009 și Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. A.I. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, solicită anularea actelor contestate, enumerate mai sus, ca fiind nelegale și neîntemeiate, invocând următoarele motive:

Contestatarul precizează, că în perioada 2009, s-a efectuat la AI X o inspecție fiscală generală pentru perioada ...01.2005-...12.2008, în urma căreia organul fiscal a stabilit, că în perioada supusă verificării au fost înregistrate pe cheltuieli mai multe facturi pe care era înscris ca beneficiar X, reconsiderând venitul net realizat, iar asupra diferenței de venit rezultate a calculat impozit pe venit, respectiv majorări de întârziere.

1. Contestatarul în primul rând invocă excepția prescripției extinctive pentru perioada ...01.2005 - ...09.2006, precizând, că inspecția s-a efectuat cu încălcarea art. 98, alin. (3), teza 1 din OG nr. 92/2003, conform căruia:

„(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Contestatorul consideră, conform textului de lege susmenționat, că inspecția fiscală trebuia limitată la creanțele născute în ultimii 3 ani fiscali, iar extinderea inspecției pentru perioada de 5 ani putea fi efectuată de organul fiscal numai dacă ar fi identificat existența uneia din cele trei situații prevăzute de teza a doua, a art. 98, alin. (3). Ori din Raportul de inspecție fiscală rezultă, că fără nici o motivare (impusă de norma legală evidențiată anterior) organul fiscal a efectuat, din start, verificarea pe o perioadă de 5 ani.

2. În ceea ce privește fondul contestației și anume sumele considerate ca fiind cheltuieli nedeductibile, contestatorul consideră, că organul fiscal nu a procedat legal, aflându-se în eroare.

Astfel conform art. 48, pct. (7) din Legea nr. 571/2003, lit. a, nu sunt cheltuieli deductibile *„a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale”*.

Contestatarul susține, că toate cheltuielile înregistrate în evidențele contabile au fost efectuate pentru funcționarea AI X și nu pentru uzul personal sau al familiei, cum a declarat și organului fiscal, precizând, că împrejurarea, că pe unele facturi nu este înscrisă sintagma A.I., nu dovedește faptul, că acele cheltuieli nu au fost făcute pentru această activitate. De altfel, normele legale nu prevăd o asemenea obligație.

Mai susține, că acuzația, care se aduce asupra ei prin cele două acte contestate cu privire la deducerea unor cheltuieli personale nu este motivată de organul fiscal și nu este dovedită de către acesta, considerând că, lipsa mențiunii A.I. de pe unele facturi nu este suficientă pentru a aduce o asemenea acuzație, pentru a aplica art. 48, pct. (7), lit. a din Legea nr. 571/2003, organul fiscal avea obligația să facă dovada, că acele cheltuieli au fost făcute pentru uzul personal și nu pentru A.I. În acest sens contestatorul invocă Hotărârea Curții Europene a Drepturilor Omului din 4 octombrie 2007-

cazul Anghel împotriva României –, prin care s-a stabilit încălcarea de către Guvernul României a art. 6 din Convenția pentru apărarea Drepturilor Omului și a Libertăților Fundamentale (Convenția) „*prin nerespectarea garanțiilor fundamentale – printre care prezumția de nevinovăție – care protejează indivizii împotriva abuzurilor autorităților*”.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .../...2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, pe linia impozitului pe venit, au constatat următoarele:

Perioada verificată: ...01.2005 - ...12.2008.

În anul fiscal 2005, au fost înregistrate pe cheltuieli facturile emise de furnizorul Y SA, reprezentând „abonament” și Z SRL reprezentând „...”, cu toate, că pe documentele justificative nu figurează ca beneficiar A.I. X. Valoarea totală a facturilor este ... lei, suma cu care a fost diminuat venitul net pe anul 2005.

Organul fiscal recalculând venitul impozabil pe anul 2005 s-a rezultat impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, la care s-a mai calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

În anul fiscal 2006, contribuabilul a înregistrat cheltuieli nededucibile, care nu îndeplinesc condițiile art. 48 din Codul Fiscal în sumă de ... lei, constând din înregistrarea la cheltuieli a impozitului pe venit achitat în sumă de ... lei, abonamente facturate de Y SA în valoare de ... lei, iar la venituri nu a fost înregistrată suma de ... lei reprezentând încasări cu chitanța seria HR ... nr. .../...2006.

Organul fiscal recalculând venitul impozabil pe anul 2006 s-a rezultat impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, la care s-a mai calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Acte normative încălcate:

Legea 571/2003 rep., 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.*

(2) *Venitul brut cuprinde:*

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

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;”.

În anul fiscal 2007 contribuabilul nu a înregistrat suma de ... lei la venituri, reprezentând C/V chitanța seria HR ... nr. .../...2007, emisă de A.I. X. Cu această sumă a fost recalculat venitul impozabil, rezultând impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei, la care s-a calculat majorări de întârziere în sumă de ... lei.

Organul de inspecție fiscală a întemeiat constatările pe prevederile art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, astfel:

„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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;”.

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

1. În ce privește excepția prescripției extinctive pentru perioada ...01.2005-...09.2006 invocată de contestatar, Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este

investită să se pronunțe dacă inspecția fiscală trebuia limitată la creanțele născute în ultimii 3 ani fiscali, în condițiile în care extinderea inspecției pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale putea fi efectuată de organul fiscal numai dacă ar fi identificat existența uneia dintre situațiile prevăzute de lege.

În fapt, la Activitatea independentă "X" s-a efectuat o inspecție fiscală pe linia impozitului pe venit, conform Raportului de inspecție fiscală nr. .../...2009 aceasta a cuprins perioada ...01.2005 - ...12.2008. Înaintea desfășurării inspecției Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul DGFP Harghita a transmis avizul de inspecție fiscală nr. .../...2009, prin care s-a comunicat ca obiectul inspecției va fi verificarea impozitului pe venit pe anii 2005 – 2007.

Contestatarul prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, invocă o excepție de fond, respectiv excepția prescripției extinctive pentru perioada ...01.2005 - ...09.2006, precizând, că inspecția s-a efectuat cu încălcarea art. 98, alin. (3) din OG nr. 92/2003, conform căruia inspecția fiscală trebuia limitată la creanțele născute în ultimii 3 ani fiscali, iar extinderea inspecției pentru perioada de 5 ani putea fi efectuată de organul fiscal numai dacă ar fi identificat existența uneia din cele trei situații prevăzute de teza a doua, a art. 98, alin. (3). Ori din Raportul de inspecție fiscală rezultă, că fără nici o motivare (impusă de norma legală evidențiată anterior) organul fiscal a efectuat, din start, verificarea pe o perioadă de 5 ani.

În drept, perioada supusă inspecției fiscale este reglementată de art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat."

Din analiza acestor dispoziții legale reiese că activitatea independentă contestată se încadrează la „celelalte categorii de contribuabili”, la care inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, inspecția putând extinde pe perioada de prescripție în cazurile expres prevăzute de lege.

În cazul de speță, inspecția putea fi efectuată pe perioada anilor fiscali 2006 – 2008, având în vedere că în cazul impozitului pe venit obligația depunerii declarațiilor fiscale este 15 mai a anului următor, iar avizul de inspecție fiscală a fost comunicat la data de ...08.2009.

Organul de inspecție fiscală, prin avizul de inspecție fiscală transmis, a stabilit ca perioada de verificat anii 2005 – 2007, în condițiile în care, la data comunicării avizului, ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale reprezentau anii 2006 – 2008.

Din documentele aflate în dosarul cauzei nu se rezultă nici un motiv și nici organul de inspecție fiscală nu motivează extinderea inspecției și pe anul 2005. Mai mult, dacă organul de inspecție identifica cel puțin un motiv pentru extinderea inspecției, trebuia să extindă inspecția pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, adică pe 5 ani, respectiv pe anii fiscali 2004 – 2008, conform prevederilor art. 91 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată. Ori din cele reținute se rezultă clar ca inspecția fiscală la această categorie de contribuabili se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali, care în cazul de speță reprezintă anii 2006 – 2008 și nu anii 2005 – 2007, cum în mod eronat a stabilit organul de inspecție fiscală.

În consecință, decizia de impunere nr. 8539/14.09.2009 pe anul fiscal 2005 a fost întocmită cu încălcarea prevederilor art.98 alin.3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care va fi anulată cu consecința admiterii contestației pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit suplimentar pe anul 2005 și pentru suma de ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației solicitarea contribuabilului privind excepția de fond invocată și pe perioada ...01.2006 - ...09.2006, având în vedere, cum s-a precizat și mai sus, că perioada supusă inspecției se referă la ani fiscali, iar anul 2006 intră în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

2. Cu privire la impozitul pe venit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile de plată

suplimentare, prin recalcularea venitului impozabil pe anii 2006 – 2007, pe motiv de neînregistrare în totalitate a veniturilor și neacceptarea a unor cheltuieli ca deductibile.

În fapt, organul de inspecție fiscală a recalculat veniturile impozabile declarate de activitatea independentă pe anii 2006 - 2007, astfel:

Pe anul 2006 venitul impozabil a fost majorat cu suma de ... lei, constând din neînregistrarea la venituri a sumei de ... lei reprezentând c/val. prestărilor de servicii încasate și neacceptarea ca cheltuieli deductibile a impozitului pe venit achitat în sumă de ... lei, precum și c-val. abonamentelor facturate de Y SA în valoare de ... lei, pe motiv ca aceste cheltuieli nu îndeplinesc condițiile art. 48 din Codul fiscal.

Pe anul 2007 venitul impozabil a fost majorat cu suma de ... lei, constând din neînregistrarea la venituri a sumei de ... lei reprezentând c/val. prestărilor de servicii încasate.

Față de cheltuielile neacceptate la deducere, contestatarul, prin contestația introdusă, susține, că toate cheltuielile înregistrate în evidențele contabile au fost efectuate pentru funcționarea AI X și nu pentru uzul personal sau al familiei, precizând, că împrejurarea, că pe unele facturi nu este înscrisă sintagma A.I., nu dovedește faptul, că acele cheltuieli nu au fost făcute pentru această activitate și nici normele legale nu prevăd o asemenea obligație. Deducerea unor cheltuieli personale nu este motivată de organul fiscal și nu este dovedită de către acesta, considerând că, lipsa mențiunii A.I. de pe unele facturi nu este suficientă pentru a aduce o asemenea acuzație, pentru a aplica art. 48, pct. (7), lit. a din Legea nr. 571/2003, organul fiscal avea obligația să facă dovada, că acele cheltuieli au fost făcute pentru uzul personal și nu pentru A.I.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă, sunt reglementate de art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

„(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, [...]

(2) Venitul brut cuprinde:

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

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

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

[...]

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate; [...]"

Analizând cele stabilite de organele de inspecție fiscală față de prevederile legale sus menționate cu privire la recalcularea venitului impozabil, se reține următoarele motive certe pentru modificarea venitului impozabil:

- neînregistrarea de către contribuabil la venituri a câte ... lei pe anii 2006 și 2007, reprezentând încasări din prestări de servicii;

- înregistrarea la cheltuieli deductibile pe anul 2006 a sumei de ... lei, reprezentând impozit pe venit.

Din cele arătate mai sus se rezultă:

Venit impozabil nedeclarat pe anul 2006 în sumă de ... lei, la care impozitul aferent este de ... lei, iar majorările de întârziere aferente pe perioada ...09.2007 – ...09.2009 în sumă de ... lei (perioadă luată în calcul de organul de inspecție fiscală).

În ce privește anul fiscal 2007 se reține ca organul de inspecție fiscală în mod legal a stabilit obligațiile de plată suplimentare după venitul de ... lei nedeclarat, respectiv ... lei impozit pe venit cu ... lei majorările de întârziere aferente.

Având în vedere cele mai sus reținute, contestația se va respinge ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

În legătură cu neacceptarea a cheltuielilor cu abonamentele facturate de Y SA în anul 2006, în valoare de ... lei, se precizează că organul de inspecție fiscală nu a prezentat starea de fapt detaliat astfel încât să rezulte motivul ce a condus la categorisirea acestora ca nedeductibile la calculul impozitului pe venit. Atât în raportul de inspecție fiscală, cât și în decizia de

impunere organul fiscal motivează neacceptarea acestor cheltuieli prin neîndeplinirea condițiilor prevăzute de art. 48 din Codul fiscal, fără să precizeze din ce constă aceasta.

Din cuprinsul contestației se înțelege, că aceste cheltuieli nu au fost acceptate ca fiind deductibile pe motiv că pe unele facturi nu este înscrisă sintagma A.I. ci numai numele persoanei fizice X, astfel organul fiscal a considerat cheltuieli pentru uzul personal sau al familiei.

Din analizarea documentelor aflate în dosarul cauzei și a celor susținute atât de contestatar, cât și organul fiscal, organul de soluționare a contestației constatată, că organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere cheltuielile cu convorbirile telefonice, prezentând motivele în mod general, respectiv că nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute de art. 48, dar fără să facă o analiză dacă aceste cheltuieli sunt efectuate în interesul direct al activității, sau dacă sunt efectuate atât pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului. Mai mult, organul de inspecție fiscală, prin actele încheiate, nici nu precizează activitatea efectiv exercitată de A.I. X, în raportul de inspecție fiscală fiind precizat ca obiect principal de activitate „alte activități profesionale, științifice și tehnice n.c.a.”, dar fără să se rezulte din ce constă acesta. În aceste condiții nici nu poate aprecia, dacă cheltuielile neacceptate de organul de inspecție fiscală sunt aferente activității sau nu.

Având în vedere cele reținute, conform regulilor generale ar urma desființarea deciziei de impunere și reverificarea speței în cauză, dar luând în considerare mărimea impozitului pe venit în discuție, de numai ... lei, organul de soluționare a contestației apreciază ca costul reverificării este mult mai mare ca acest impozit, ca atare se va admite contestația pentru acest capăt de cerere, prin anularea deciziei de impunere contestate pentru suma de ... lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pe anul 2006, precum și accesoriile aferente.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și art. 98, art.206, art.209 și art 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

1. Admiterea parțială a contestației formulată de **A.I. X**, prin anularea Deciziei de impunere nr. 8539/14.09.2009 pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;

- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR COORDONATOR,