

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Bistrița-Năsăud
Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 16/2007

DECIZIA NR. 16/03.05.2007

privind soluționarea contestației formulate de C.A. C.K.A.R.
din Beclean, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița - Năsăud sub nr.4514/05.03.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița – Năsăud a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice a orasului Beclean în legătură cu contestația depusă de C. A. C. K.A.R.din Beclean.

Contestația este formulată împotriva măsurilor dispuse prin decizia de impunere nr.9209/29.12.2006 (fila 1) întocmită de Administrația Finanțelor Publice Beclean, act prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe venit pe anii 2002-2005 în cuantum de S lei, majorări de întârziere de S1 lei și penalități de întârziere de S2lei.

În raport cu datele din dosar constatăm că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art.175, 177 și art.179 alin.(1) din Codul de procedură fiscală- republicat-, și pe cale de consecință Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investit să soluționeze cauza.

Cu adresa nr.4514/07.03.2007(fila 8) s-a solicitat organului de inspecție transmiterea unor date și documente, cele comunicate fiind anexate la dosarul cauzei (filele 11 - 67). Cu aceeași adresa (fila 9) s-a solicitat petentului completarea contestației în ceea ce privește precizarea sumelor contestate, motivarea în fapt și în drept a cererii, precum și depunerea documentelor necesare susținerii cauzei.

Întrucât contribuabilul, deși i s-a solicitat, nu a precizat exact suma contestată, potrivit prevederilor pct.2.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea Titlului IX din Codul de procedură fiscală aprobate prin O.M.F.P.–A.N.A.F nr.519/2005, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal.

În cauză a fost întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosar, rezultă următoarele :

I. Prin Raportul de inspecție fiscală înregistrat sub nr.9209/29.12.2006 (filele 56-62) care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate, organele de inspecție din cadrul Administrației Finanțelor Publice Beclean au stabilit suplimentar obligații fiscale în cuantum de S3 lei, reprezentând impozit pe venit pe anii 2002-2005 (S lei), majorări de întârziere (S1 lei) și penalități de întârziere (S2 lei).

Întrucât petentul nu a fost verificat de la înființare, controlul s-a făcut, potrivit celor înscrise în raportul de inspecție fiscală, cu respectarea prevederilor art.87- 90 din

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru perioada verificată impozitul pe venit fiind reglementat de O.G. nr.7/2001 și Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Diferențele suplimentare precum și cauzele care au stat la baza stabilirii lor, conform Raportului de inspecție fiscală, sunt redată în cele ce urmează :

1. Pentru anul 2002.

Contribuabilul nu a depus declarația de venit global și declarația specială și nu a efectuat plăți anticipate cu titlu de impozit. Organul de inspecție reține că pentru suma de S4 lei înregistrată ca și cheltuială în registrul-jurnal de încasări și plăți petentul nu poate face dovada cu documente justificative astfel că, suma nu este admisă ca și cheltuială deductibilă. În luna octombrie petentul înregistrează ca și cheltuială suma de S5 lei reprezentând contravaloarea unui calculator din care organul de inspecție admite ca și cheltuială deductibilă (amortizare) suma de S6 lei, diferența de S7 lei nefiind admisă la deducere.

Pe baza acestor constatări și luând în considerare datele înregistrate în evidența contabilă s-a stabilit în sarcina petentului o bază impozabilă suplimentară de S8 lei, o diferență de impozit pe venit în plus de S9 lei, majorări de întârziere de S10 lei și penalități de întârziere de S11 lei.

2. Pentru anul 2003.

Contribuabilul nu a depus declarația de venit global și declarația specială și nu a efectuat plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit. Contribuabilul achiziționează un telefon în valoare de S12 lei și un aparat foto în valoare de S13 lei, pe care le înregistrează ca și cheltuieli. Organul de inspecție constată că pentru cele două mijloace fixe petentul are dreptul la o cheltuială deductibilă în sumă de S14 lei reprezentând amortizare pe întreg anul, iar diferența în cuantum de S15 lei ($S12 + S13 - S14$) este tratată din punct de vedere fiscal ca și o cheltuială nedeductibilă.

Pe baza acestor constatări și luând în considerare datele înregistrate în evidența contabilă s-a stabilit în sarcina petentului o bază impozabilă suplimentară de S16 lei, o diferență de impozit pe venit în plus de S17 lei, majorări de întârziere de S18 lei și penalități de întârziere de S19 lei.

3. Pentru anul 2004.

Contribuabilul nu a depus declarația de venit global și declarația specială și nu a efectuat plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit. Organul de inspecție constată că facturile nr.04098505/15.11.2004 și nr.4098506/12.12.2004 – (cumpărător Camera de comerț Bistrița) în valoare de S20 lei nu au fost înregistrate ca și venituri în registrul – jurnal de încasări și plăți. Se mai reține că petentul a achiziționat un autoturism Audi 6 în valoare de S21 lei și a înregistrat în evidența contabilă pe anul în curs contravaloarea ratelor de leasing în cuantum de S22 lei.

Pe baza acestor constatări și luând în considerare datele înregistrate în evidența contabilă s-a stabilit că petentul a realizat o pierdere fiscală de S23 lei.

4. Pentru anul 2005.

Contribuabilul nu a depus declarația de venit global și nu a efectuat plăți anticipate cu titlu de impozit pe venit. Constatând că pe parcursul anului nu toate veniturile încasate din onorarii au fost înregistrate în evidența contabilă (enumerând un număr de 11 facturi - fila 58) , organul fiscal stabilește că veniturile neînregistrate în evidența contabilă însumează S24 lei. Se mai reține că petentul a înregistrat cheltuieli contravaloarea unui telefon în sumă de S25 lei , sumă neadmisă la deducere motivat de faptul că au mai fost achiziționate încă doua aparate în anii precedenți.

Pe baza acestor constatări și luând în considerare datele înregistrate în evidența contabilă (ținând cont și de pierderea fiscală din anul precedent) s-a stabilit în sarcina petentului o bază impozabilă suplimentară de S26 lei, un impozit pe venit de S27 lei și majorări de întârziere aferente de S28 lei.

Sintetizând constatările din raportul de inspecție fiscală organul de control arată că petentul, fie nu a înregistrat toate veniturile realizate, fie acestea au fost eronat adunate în registrul - jurnal de incasari si plati, iar pentru unele cheltuieli nu se poate face dovada cu documente justificative. Contribuabilul nu a putut prezenta registrul de inventar al mijloacelor fixe, nefiind conduse nici fișele mijloacelor fixe și a amortizării acestora. Deasemenea nu s-a condus nici evidența imprimatelor cu regim special. Pentru nedeclararea veniturilor impozabile contribuabilul a fost sancționat în conformitate cu art.189 lit.d) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu amendă de 300 lei.

II. Împotriva deciziei de impunere nr.9209/29.12.2006 (fila 63) contribuabilul depune contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Beclean sub nr.1596/21.02.2007 (filele 4-5) și la registratura generală a D.G.F.P Bistrița - Năsăud sub nr.4514/05.03.2007 (fila 6).

În opinia contestatorului decizia de impunere nr.9209/29.12.2006 este nelegală și netemeinică. Argumentele prezentate în cuprinsul contestației se referă în special la faptul că organul de inspecție nu a colaborat cu petentul. Astfel, se arată că în calitate de contribuabil are dreptul de a da lămuriri și a solicita clarificări de la organul fiscal în timpul controlului, cerințe neîndeplinite în cazul de față.

Concluzionand, petentul solicita să i se ofere posibilitatea și de a i se respecta dreptul de a aduce lămuriri organului de control și totodată de a cere lămuriri în aspectele unde consideră că acestea se impun.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele invocate de petent, în raport cu documentația existentă la dosar și prevederile legale incidente în speță se rețin următoarele :

Pentru perioada verificată activitatea petentului se supune prevederilor O.G. nr.7/2001 și Legii nr.571/2003. Veniturile realizate de petent din activitatea desfășurată se încadrează în categoria veniturilor reglementate la Cap. II, Secțiunea 1 din O.G. nr.7/2001 și Titlul III, Cap.II din Codul fiscal (venituri din activități independente), fiind considerate venituri din profesii liberale (art.15 alin.3 din O.G. nr.7/2001 și art.47 alin. 3 din Codul fiscal).

În raport cu documentația de la dosar și actele normative precitate urmează să stabilim dacă în speță, bazele de impunere sunt corect stabilite și pe cale de consecință impozitul pe venit este sau nu datorat de contribuabil.

Regulile generale de stabilire a venitului net din activități independente sunt reglementate la art.16 din O.G. nr.7/2001 și art.49 din Codul fiscal , respectiv art.48 din același cod modificat prin O.U.G. nr.138/2004 și Normele de aplicare a codului, aprobate prin H.G. nr.44/2004 (pct.52, 53 și 54), norme modificate și completate prin H.G. nr.1840/2004 și H.G.84/2005 (pct.36 și 37).

În conformitate cu art.16 din O.G. nr.7/2001 și art.48 din Codul fiscal actualizat și modificat prin O.U.G. nr.138/2004, regula este ca venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partida simplă. În principiu, venitul net se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente venitului, deductibile fiscal. Potrivit art.10 alin.(1) din O.G. nr.7/2001, în vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică printre altele, următoarele reguli :

a) **cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;**

b) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei nu sunt cheltuieli aferente venitului ;**

c)[...] **Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie.**

În conformitate cu prevederile art.49 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, venitul brut cuprinde printre altele, “**sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natura din desfășurarea activității** “, venituri care potrivit pct.52 din Norme includ și “ **orice alte venituri din exercitarea activității** “. Referitor la cheltuieli arătăm că în conformitate cu prevederile art.49 alin.(4) lit a) din Codul Fiscal, una din condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este ca acestea “ **să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate cu documente** “, prevederi reluate în mod similar de art.48 din Codul fiscal actualizat prin O.U.G. nr.138/2004.

Prin pct.53 din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004 de aplicarea art.49 din Codul fiscal s-au precizat condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse și anume :

a) **să fie efectuate în interesul direct al afacerii ;**

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.**

Potrivit pct. 54 liniuța 18 din aceleași Norme, modificate prin H.G. nr.1840/2004 și H.G. nr.84/2005 (pct.38 liniuța 16), sunt cheltuieli deductibile : “**cheltuielile cu amortizarea , în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul Fiscal** “.

În raport cu prevederile legale antecitate, ținând seama de starea de fapt descrisă anterior (pct.II), precum și a probelor dosarului constatăm că :

1.Pentru anul 2002.

Contribuabilul nu poate face dovada cu documente justificative a înregistrării în evidența contabilă a unor cheltuieli în suma de S4 lei (fila 35, poz.165), încălcând astfel prevederile art.10 alin(1) lit.a) din O.G. nr.7/2001. Cheltuielile totale evidențiate în luna ianuarie sunt de S29 lei, în realitate cuantumul acestora este de S30 lei (fila 41), rezultând cheltuieli înregistrate în plus de S31 lei (S29 – S30). O situație asemănătoare se constată în luna decembrie când cheltuielile totale evidențiate sunt de S32 lei, în realitate cuantumul acestora este de S33 lei , rezultând cheltuieli înregistrate în plus de S34 lei (S32 – S33). Întrucât prin însumarea eronată în registrul - jurnal a operațiunilor de mai sus au fost majorate artificial cheltuielile constatăm că, potrivit prevederilor art.10 alin(1) lit.a) din O.G. nr.7/2001 acestea nu sunt aferente veniturilor și în consecință nu pot fi deductibile fiscal.

În luna octombrie se înregistrează integral pe cheltuieli contravaloarea unui calculator în suma de S5 lei (fila 36, poz.144). Potrivit art.10 alin.(1) lit.c) ultima teză din O.G. nr.7/2001 cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul amortizării se efectuează conform legislației în vigoare. Cum petentul a înregistrat toată valoarea calculatorului pe cheltuieli, urmează a fi admisă ca și cheltuiala deductibilă suma de S66 lei reprezentând amortizarea aferenta anului 2002, iar diferența de S7 lei să fie exclusă de la deductibilitate și incluse pe cheltuieli în perioada de amortizare.

Pentru toate constatările de mai sus urmează ca cererea petentului să fie respinsă ca neîntemeiată.

2.Pentru anul 2003.

Contribuabilul diminuează nejustificat cuantumul cheltuielilor în luna aprilie prin însumarea eronată a valorilor înscrise în registrul-jurnal de încasări și plăți. Se mai constată că în luna iunie se înregistrează integral pe cheltuieli contravaloarea unui telefon în valoare de S12 lei (fila 31, poz.118). Potrivit prevederilor legale la care s-a făcut referire mai sus, petentul avea dreptul la deductibilitatea amortizării aferentă acestui mijloc fix pe anul în curs în sumă de S35 lei, urmând ca diferența de S36 lei (S12 – S35) să fie exclusă de la deductibilitate. O situație asemănătoare o constatăm și în luna iulie prin înregistrarea pe cheltuieli a contravalorii unui aparat foto în sumă de S13 lei (fila 31, poz.132), pentru care contribuabilul putea deduce ca și cheltuială cu amortizarea doar suma de S37 lei, urmând ca diferența de S38 lei (S13 – S37) să fie respinsă de la deductibilitate și inclusă pe cheltuieli conform duratei de amortizare a mijlocului fix în temeiul prevederilor art.10 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.7/2001 și Legea nr. 15/1994 ® privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

3. Pentru anul 2004.

Contribuabilul a omis a înregistra în evidența contabilă contravaloarea a doua facturi emise către Camera de Comerț Bistrița (fact. nr.04098505/15.11.2004 și fact. nr.04098506/12.12.2004 –fila 43) în valoare de S39 lei diminuând pe această cale veniturile brute realizate, în acest mod fiind încălcate prevederile art.49 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și cele ale pct.52 din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004 actualizată și în consecință cu aceste venituri organele de control corect au majorat baza de calcul pentru stabilirea impozitului pe venit.

4. Pentru anul 2005.

În luna mai se înregistrează pe cheltuieli contravaloarea unui telefon în sumă de S25 lei (fila 17, poz.96) în condițiile în care cabinetul a mai fost dotat cu două astfel de aparate. Întrucât bunul achiziționat nu are legătură cu activitatea desfășurată de petent și nu este efectuată în interesul direct al afacerii, fiind utilizat în scop personal, (petentul neputând proba utilizarea acestuia în scopul afacerii), constatăm că această cheltuială nu poate fi deductibilă la calculul venitului brut. Au fost încălcate prevederile art.48 alin. (1) din Codul fiscal și pct.53, lit.a) din Norme. Pe cale de consecință măsura luată de organul de inspecție de neadmitere la deductibilitate a sumei de S25 lei reprezentând achiziționarea unui telefon a fost corectă. În cursul anului nu au fost înregistrate în evidența contabilă un număr de 11 facturi fiscale (enumerare în raportul de inspecție fiscală - fila 58) diminuându-se pe această cale veniturile cu suma de S24 lei. Prin neevidențierea veniturilor în cauză au fost încălcate prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal și pct.52 din Norme Metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 44/2004 actualizată astfel că, măsura luată de organul de inspecție pentru stabilirea suplimentară a venitului brut este corectă.

Sintetizând constatăm că nu au fost evidențiate toate veniturile în registrul - jurnal de încasări și plăți, în sensul că în unele luni o parte din acestea, fie au fost omise a se înregistra, fie au fost însumate eronat; au fost majorate cheltuielile în unele luni prin însumarea eronată a acestora; au fost înregistrate integral pe cheltuieli mijloacele fixe achiziționate la valoarea de procurare, fără a se ține seama că puteau fi deductibile numai cheltuielile cu amortizarea aferentă pe fiecare an în parte; au fost înregistrate cheltuieli care nu sunt aferente veniturilor, precum și cheltuieli care nu pot fi probate cu documente justificative.

Menționăm că prin adresa nr. 4514/07.03.2007 (fila 9) s-a pus în vedere contribuabilului, printre altele, să-și motiveze contestația în fapt și în drept, precum și depunerea documentelor pe care le apreciază relevante în susținerea acesteia. Cu toate acestea, deși prin confirmarea de primire din data de 12.03.2007 (fila 10) contribuabilul a luat la cunoștință despre conținutul adresei noastre, nu a dat curs acesteia până la data emiterii prezentei. În această situație o parte din constatările organului de inspecție (cu referire la lipsa unor documente justificative de înregistrare a unor cheltuieli, precum și lipsa unor facturi neînregistrate în evidența contabilă ca și venituri) nefiind probate ori susținute de contribuabil, urmează a fi însușite de organul de soluționare ca fiind corect stabilite.

Invederam faptul că pentru întreaga perioadă verificată contribuabilul nu a respectat obligațiile ce-i reveneau potrivit legislației în vigoare în sensul că nu a întocmit și depus la organele fiscale teritoriale :

- declarațiile privind veniturile și cheltuielile estimative la începutul perioadei, încălcând prin aceasta prevederile art. 62 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 (perioada 2002-2003), art.87 alin.(1) pentru anul 2004 și respectiv art. 81 alin. (1) pentru anul 2005 din Codul fiscal actualizat;

- declarațiile privind veniturile și cheltuielile efectiv realizate în fiecare an, încălcându-se prevederile art.62 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 (perioada 2002-2003), art.89 alin.(1) pentru anul 2004 și respectiv art. 83 alin.(1) pentru anul 2005 din Codul fiscal actualizat.

- declarațiile de venit global pentru anii 2002-2004, încălcându-se prevederile art.62 alin.(1) din O.G. nr.7/2001 și art.89 alin.(1) pentru anul 2004 din Codul fiscal actualizat . Pentru anul 2005 contribuabilul nu a depus declarațiile de venit, încălcând art. 83 alin. (1) din Codul fiscal actualizat .

Menționăm că pentru perioada anilor 2004-2005 au fost încălcate și prevederile art.22 din Codul de procedură fiscală privind obligațiile fiscale ale contribuabilului de a-și declara veniturile impozabile și de a respecta celelalte cerințe ale dispozițiilor fiscale. Drept consecință a acestor încălcări legale contribuabilului nu i-au fost stabilite plăți anticipate cu titlu de impozit și nici impozitul pe venit datorat în fiecare an.

Din perspectiva celor de mai sus nu putem însuși criticile contestatorului având în vedere că acesta nu se poate prevala de propria culpa pentru a invoca nereguli în activitatea de control. De altfel, nici în faza de soluționare a contestației contribuabilul nu a depus minime diligențe pentru clarificarea situației sale fiscale, încălcând prin aceasta principiul consacrat de art.10 din Codul de procedură fiscală vizând obligația de cooperare cât și al art.12 din Codul de procedură fiscală conform căruia relațiile dintre subiecții raportului juridic fiscal trebuie să se fundamenteze pe buna credință, în scopul realizării cerințelor legii.

Pentru aceste motive, în temeiul art.186 alin.(1) din Codul de procedură fiscală-republicat, se

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de C.A.C.K.A.R. din Beclean și pe cale de consecință menținerea măsurilor stabilite prin Decizia de impunere nr.9209/29.12.2006, încheiată de Administrația finanțelor publice Beclean, pentru suma de S3 lei, reprezentând impozit pe venit (S lei), majorări de întârziere (S1 lei) și penalități de întârziere (S2 lei).

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean Bistrița-Năsăud – Secția de contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV,
Țintean Ioan

Adresa: Bistrita, Str. 1 Decembrie, nr. 6-8, jud. Bistrita-Nasaud, cod postal 420080
Telefon: 0263-210661; 212623 Fax: 0263-216880