

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI NEAMȚ**

**DECIZIA NR. 909 DIN 17.11.2011
privind soluționarea contestației formulate de
P.F.A. CCC din ..., județul Neamț,
înregistrată la D.G.F.P. Neamț sub nr. .../....2011**

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț, prin adresa nr. .../.2011 inregistrata la directie sub nr. .../...2011, asupra contestatiei formulate de P.F.A. CCC cu sediul în ..., str. ..., nr. ... judetul Neamt, având CIF

Contestatia, inregistrata la Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr.2011, a fost formulata impotriva **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**, emisa de Activitatea de Inspecție Fiscală Neamț sub nr. ... in data de2011 si are ca obiect suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit.

Contestatia a fost depusa in termenul prevazut de art.207 alin.1 din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, in raport de data comunicarii deciziei de impunere nr. ..., respectiv2011 conform semnaturii de pe formularul de confirmare de primire si de data depunerii contestatiei la registratura Activității de Inspecție Fiscală Neamț, conform stampilei aplicata pe aceasta, respectiv

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art.205 alin. (1) si (2), art.207 alin. (1) si art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, D.G.F.P. Neamt este competenta sa solucioneze contestatia formulata de **P.F.A. CCC** din ..., judetul Neamt.

I. Persoana fizică autorizată CCC din ... contestă partial Decizia de impunere nr. ... emisă de Direcția generală a finanțelor publice Neamț - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ...prin care au fost stabilite în sarcina sa diferențe de impozit pe venit de plată și obligații de plată accesorii.

Prin contestație petenta arată că anul 2005 nu a făcut obiectul controlului fiscal și consideră că, întrucât venitul net pe anul 2005 a fost negativ, impozitul pe venit în sumă de ... lei plătit anticipat în anul 2005 ar fi trebuit regularizat în anul 2006.

P.F.A. CCC a depus inițial contestația împotriva deciziei de impunere, prezentând situațiile stocurilor de material lemnos, diferite de constatările organelor de inspecție și facând referiri la anumite aspecte care au condus la stabilirea diferențelor de venit brut, fără însă a specifica în clar sumele contestate.

În completarea la contestație, formulată la solicitarea organului de soluționare a contestației, petenta vine cu următoarele precizări:

Pentru anul 2006 solicită excluderea din diferența de venit net în sumă de ... lei, stabilită între sumele declarate și cele stabilite în urma inspecției fiscale, a următoarelor sume:

- suma de ... lei reprezentând prima de asigurare pentru anul 2006 a autovehiculului care face parte din patrimoniul afacerii;
- suma de ... lei ce apare pe chitanța nr. .../13.09.2006 ce eronat a fost considerată venit, întrucât pentru această sumă a fost eliberată chitanța anterioară, unde figurează aceeași cantitate de marfă și aviz de însoțire, iar prezenta a fost anulată;
- suma de ... lei ce apare pe chitanța nr. .../27.09.2006 ce eronat a fost considerată venit, întrucât pentru această sumă a fost eliberată chitanța anterioară, unde figurează aceeași cantitate de marfă și aviz de însoțire, iar prezenta a fost anulată;
- suma de ... lei, care eronat a fost considerată de către organul de inspecție fiscală ca reprezentând diferența de cheltuieli, întrucât s-a calculat greșit totalul cheltuielilor pentru anul 2006. Astfel, organul de control a făcut diferența între suma înscrisă în registrul de casă și cheltuielile stabilite cu marfa, fără a adăuga și cheltuielile deductibile în sumă de ... lei, rezultând cheltuieli mult mai mari față de cele stabilite în urma inspecției.

Astfel, pentru anul 2006 petenta consideră că datorează impozit pe venit suplimentar calculat astfel: ... lei la care trebuie calculată diferența de impozit pe venit de 16% = ... lei plus obligații accesorii în sumă de ... lei.

Pentru anul 2007 solicită excluderea din diferența de venit net în sumă de ... lei, stabilită între sumele declarate și cele stabilite în urma inspecției fiscale, a următoarelor sume:

- suma de ... lei ce apare pe chitanța nr. .../31.01.2007 ce eronat a fost considerată venit, întrucât pentru această sumă a fost eliberată chitanța anterioară, unde figurează aceeași cantitate de marfă și aviz de însoțire, iar prezenta a fost anulată;
- suma de ... lei ce apare pe chitanța nr. .../23.04.2007 ce eronat a fost considerată venit, întrucât pentru această sumă a fost eliberată chitanța anterioară, unde figurează aceeași cantitate de marfă și aviz de însoțire, iar prezenta a fost anulată;
- suma de ... lei ce apare pe chitanța nr. .../19.09.2007 ce eronat a fost considerată venit, întrucât pentru această sumă a fost eliberată chitanța anterioară, unde figurează aceeași cantitate de marfă și aviz

de însoțire, iar prezenta a fost anulată. În contestația depusă inițial petenta menționează chitanța nr. ... în legătură cu această sumă.

Astfel, pentru anul 2007 petenta consideră că datorează impozit pe venit suplimentar calculat astfel: ... lei la care trebuie calculată diferența de impozit pe venit de 16% = ... lei plus obligații accesorii în sumă de ... lei.

Pentru anul 2008 solicită excluderea din diferența de venit net în sumă de ... lei, stabilită între sumele declarate și cele stabilite în urma inspecției fiscale, a sumei de ... lei reprezentând prima de asigurare pentru anul 2008 a autovehiculului care face parte din patrimoniul afacerii.

Astfel, pentru anul 2008 petenta consideră că datorează impozit pe venit suplimentar calculat astfel: ... lei la care trebuie calculată diferența de impozit pe venit de 16% = ... lei plus obligații accesorii în sumă de ... lei.

Pentru anul 2009 solicită excluderea din diferența de venit net în sumă de ... lei, stabilită între sumele declarate și cele stabilite în urma inspecției fiscale, a sumei de ... lei reprezentând suma ce apare pe chitanța nr. .../06.10.2009 ce eronat a fost considerată venit, întrucât s-a apreciat greșit suma de ... lei în loc de ... lei, așa cum firesc corespunde cantității de cherestea vândute și avizului de însoțire.

Astfel, pentru anul 2009 petenta consideră că datorează impozit pe venit suplimentar calculat astfel: ... lei la care trebuie calculată diferența de impozit pe venit de 16% = ... lei plus obligații accesorii în sumă de ... lei.

Ca bază legală pentru sumele contestate sunt invocate următoarele acte normative:

- art. 46 pct.1, art. 48 pct.1, art. 48 pct. 2 lit. a), art. 48 pct. 4 lit. a), art. 48 pct. 5 lit. i) din Legea nr. 571/2003 republicată;
- Cap. II lit. F pct. 43 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 cu modificările și completările ulterioare;
- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ...care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. ...contestate parțial, organele de inspecție fiscală ale Direcției generale a finanțelor publice Neamț – Activitatea de inspecție fiscală, au retinut următoarele:

P.F.A. CCC din ... a desfășurat activitate de comercializare material lemnos, în ceea ce privește impozitul pe venit, perioada verificată fiind 01.01.2006 – 31.12.2010, conform art. 98 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată.

La control s-au stabilit diferențe suplimentare față de sumele declarate de persoana fizică autorizată, astfel:

• pentru anul 2006

- diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- valoare obligații accesorii calculate pentru perioada 28.12.2007 – 29.07.2011: ... lei;

• pentru anul 2007

- diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- valoare obligații accesorii calculate pentru perioada 20.11.2008 – 29.07.2011: ... lei;
- **pentru anul 2008**
- diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală... lei;
- valoare obligații accesorii calculate pentru perioada 27.05.2009 – 29.07.2011: ... lei;
- **pentru anul 2009**
- diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: ... lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală : ... lei;
- valoare obligații accesorii calculate pentru perioada 23.09.2010 – 29.07.2011: ... lei;
- **pentru anul 2010**
- diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală: -... lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual stabilită de organele de inspecție fiscală în minus: -... lei .

Diferențele suplimentare stabilite de organele de inspecție fiscală, contestate de petentă, se datorează următoarelor cauze:

- **pentru anul 2006**
- contribuabila a înregistrat în registrul de încasări și plăți și a dedus cheltuieli de pe chitanța în suma de ... lei, reprezentând prima de asigurare pentru autovehiculul care nu este în patrimoniul afacerii, fiind cheltuieli în interesul propriu al contribuabilului. Temei legal încălcat: art. 48, pct. (4), lit. a) și lit. d) și pct. (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare; Cap. II, lit. F, pct. 43, alin. (1), pct. a) și pct. d) din OMFP 1040/2004 cu modificările și completările ulterioare; pct. 37 și 38 din H.G. 44/2004;
- contribuabila a omis să înregistreze în registrul de încasări și plăți și să declare veniturile încasate cu chitanța nr. .../13.09.2006 în suma de ... lei. Temei legal încălcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004 cu modificările și completările ulterioare; art. 46, pct. (1) și art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare; art. 82, pct. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată;
- contribuabila a omis să înregistreze în registrul de încasări și plăți și să declare veniturile încasate cu chitanța nr. .../27.09.2006 în suma de ... lei. Temei legal încălcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 46, pct. (1) și art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr.

- 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 82, pct. (3) din O.G. nr. 92/2003, republicată;
- diferenta de cheltuieli de ... **lei**, se datoreaza faptului ca persoana fizica autorizata a determinat in mod eronat costul marfii. Temei legal incalcat: cap. II, lit. F, pct 43, alin. (1), lit. a) si alin. 2), lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 48, pct. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; pct. 38 din HG 44/2004; art. 82, pct. (3) din OG 92/2003 republicată.
 - **pentru anul 2007**
 - contribuabila a omis sa inregistreze in registrul de incasari si plati si sa declare veniturile incasate cu chitanta nr. .../31.01.2007 in suma de ... **lei**. Temei legal incalcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 46, pct. (1) si art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 82, pct. (3) din O.G. nr. 92/2003 republicată;
 - contribuabila a omis sa inregistreze in registrul de incasari si plati si sa declare veniturile incasate cu chitanta nr. .../23.04.2007 in suma de ... **lei**. Temei legal incalcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 46, pct. (1) si art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 82, pct. (3) din O.G. nr. 92/2003 republicată;
 - contribuabila a omis sa inregistreze in registrul de incasari si plati si sa declare veniturile incasate cu chitanta nr. .../24.04.2007 in suma de ... **lei**. Temei legal incalcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 46, pct. (1) si art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 82, pct. (3) din O.G. nr. 92/2003 republicată;
 - **pentru anul 2008**
 - contribuabila a inregistrat in registrul de incasari si plati si a dedus cheltuieli in suma de ... **lei**, reprezentand prima de asigurare pentru autoturismul care nu este in patrimoniul afacerii, fiind cheltuieli in interesul propriu al contribuabilului. Temei legal incalcat: art. 48, pct. (4), lit. a) si lit. d) si pct. (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; Cap. II, lit. F, pct. 43, alin. (1), lit. a) si lit. d) din OMFP 1040/2004; pct. 38 din H.G. nr.44/2004;
 - **pentru anul 2009**
 - contribuabila a inregistrat in registrul de incasari si plati si a declarat eronat veniturile aferente chitantei nr. .../06.10.2009 cu o diferenta de venit in suma de ... **ron** (... lei in loc de ... lei). Temei legal incalcat: Cap. II, lit. G, pct. 48, lit. a) din OMFP 1040/2004; art. 46, pct. (1) si art. 48, pct. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare; art. 82, pct. (3) din OG 92/2003 republicată.

Constatările referitoare la diferențele suplimentare stabilite la inspecția fiscală au fost preluate în Decizia de impunere nr. ...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.

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

Cauza supusa solutionarii este de a stabili daca suma de ... lei, reprezentand impozit pe venit în sumă de ... lei și obligatii fiscale accesorii în suma de ... lei, a fost stabilita in sarcina P.F.A CCC cu respectarea prevederilor legale.

În fapt

Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei cu primele de asigurare (... lei în anul 2006 și ... lei în anul 2008)

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net anual declarat în anii 2006 și 2008, pe lângă alte sume, și cu suma de ... lei, ca urmare a diminuării cheltuielilor înregistrate de contribuabilă în Registrul de încasări și plăți și considerate de aceasta deductibile din punct de vedere fiscal. Cheltuielile în sumă de ... lei au fost înregistrate pe baza chitanțelor în sumă de ... lei în anul 2006 și de ... lei în anul 2008, reprezentând contravaloarea primei de asigurare pentru autovehiculul care nu face parte din patrimoniul afacerii, fiind considerate cheltuieli efectuate în interesul propriu și al familiei sale.

Petenta consideră că aceste cheltuieli sunt deductibile întrucât autocamionul deținut a fost transferat în patrimoniul de afecțiune al P.F.A., devenind astfel un bun corporal al acesteia, prin încheierea succesivă a două contracte de închiriere, fiecare pe o perioadă de cinci ani, contractele fiind înregistrate la A.F.P.

Conform mențiunilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, autocamionul NT XX XXX a fost achiziționat și înmatriculat pe numele CCC, în evidența contabilă deținută de către contribuabilă neexistând niciun document care să dovedească faptul că autocamionul a fost transferat în patrimoniul de afecțiune al P.F.A. devenind astfel un bun corporal al acesteia.

Referitor la cheltuielile în sumă de ... lei, diferență de cheltuieli deductibile cu marfa în anul 2006

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net anual declarat în anul 2006, pe lângă alte sume, și cu suma de ... lei ca urmare a diminuării cheltuielilor înregistrate de contribuabilă în Registrul de încasări și plăți și considerate de aceasta deductibile din punct de vedere fiscal. Cheltuielile în sumă de ... lei sunt cuprinse în cheltuielile cu costul mărfii înregistrate de persoana fizică autorizată și provin din recalcularea costului mărfii la control cu luarea în considerare a valorii stocului de marfă la 31.12.2006 și a lipsei la inventar.

Petenta contestă măsura organului de inspecție fiscală în legătură cu această sumă arătând că organul de control a stabiliteronat cheltuielile pe anul 2006, neluând în considerare și cheltuielile deductibile în sumă de ... lei.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației, în legătură cu această diferență de cheltuieli deductibile, se detaliază următoarele:

-s-au stabilit cheltuielile deductibile cu marfa vândută la nivelul sumei de ... lei ca diferență între ... lei (costul mărfii vândute conform anexei nr. 4 la RIF) și ... lei (valoarea stocului constatată lipsă 31.12.2006 conform anexei nr. 3 la RIF);

-s-au stabilit alte cheltuielile deductibile (combustibili, materiale consumabile etc.) la nivelul sumei de ... lei (anexa nr. 5 la RIF), aceeași sumă fiind prezentată și de contribuabilă pentru anul 2006 în contestația depusă inițial. Cheltuielile în sumă de ... lei, în legătură cu care susține contribuabila că sunt deductibile la calculul impozitului pe anul 2006, sunt de fapt cheltuielile deductibile înregistrate în anul 2007;

-s-a stabilit diferența de cheltuieli deductibile pentru anul 2006 față de cele declarate de contribuabilă: ... lei;

-prin scăderea din ... lei a cheltuielilor determinate exact, stabilite ca nedeductibile la control (anexa nr. 2 la RIF), respectiv a sumelor de ... lei – asigurare și ... lei – diferențe stoc material lemnos, a rezultat diferența de ... lei care reprezintă cheltuielile cu costul mărfii considerată eronat deductibilă de către contribuabilă prin includerea în cheltuielile cu marfa și a valorii stocului de marfă la finele anului.

Referitor la veniturile în sumă de ... lei reprezentând încasări neînregistrate (... în anul 2006 și ... lei în anul 2007)

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net anual declarat în anii 2006 și 2007, pe lângă alte sume, și cu suma de ... lei, ca urmare a majorării veniturilor înregistrate de contribuabilă în Registrul de încasări și plăți, întrucât cele 5 chitanțe în care erau înscrise în total aceste sume nu au fost înregistrate și declarate ca venituri în anii 2006 și 2007.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală au considerat eronat ca fiind venituri sumele înscrise în aceste 5 chitanțe deoarece pentru fiecare dintre sume a fost eliberată o chitanță anterioară în care figurează aceeași cantitate de marfă și aviz de însoțire, chitanțele în cauză fiind anulate, fără însă a preciza care sunt chitanțele emise inițial și avizele de însoțire înscrise în aceste chitanțe.

În referatul cu propuneri de soluționare a contestației și în completarea la acest referat, transmis organului de soluționare în urma completării contestației de către contestatară, organul de inspecție fiscală a făcut următoarele precizări:

-contribuabila, ulterior efectuării controlului, a modificat exemplarele chitanțelor rămase „la cotor”, iar la formularea contestației a prezentat copie de pe exemplarele modificate; nu a fost prezentat și exemplarul original care a fost detașat de la carnet și înmănat persoanelor de la care s-au încasat sumele nemodificate;

-chitanței nr. .../13.09.2006 în sumă de ... lei îi corespunde bonul de vânzare nr. .../13.09.2006, tot în sumă de ... lei, în timp ce chitanței anterioare, respectiv chitanței nr. ... îi corespunde bonul de vânzare nr. .../06.09.2006 tot în sumă de ... lei. Întrucât fiecărei chitanțe îi corespunde o altă persoană de la care s-au încasat sumele și un alt bon de vânzare, la control s-a considerat ca fiind operațiuni diferite;

-chitanța nr. .../27.09.2006 în sumă de ... lei face referire la avizul nr. .../28.09.2006, în timp ce chitanța nr. .../26.09.2006, tot în sumă de ... lei, face referire la avizul nr. .../26.09.2006. Datele în care au fost emise chitanțele sunt diferite, ca și numele persoanelor către care au fost emise, astfel încât la control s-au considerat ca fiind operațiuni diferite;

-chitanței nr. .../31.01.2007 în sumă de ... lei îi corespunde avizul nr. .../31.01.2007 tot în sumă de ... lei, în timp ce chitanței anterioare, nr. .../31.01.2007 în sumă de ... lei îi corespunde bonul de vânzare nr. .../31.01.2007 cu aceeași sumă de ... lei. Întrucât în chitanțe sumele sunt diferite (o chitanță de ... lei, cealaltă în sumă de ... lei), fiecare chitanță făcând referire la un alt document (una la avizul de însoțire, cealaltă chitanță la bonul de vânzare), la control s-a considerat ca fiind operațiuni diferite;

-chitanța nr. .../23.04.2007 care la data controlului era în sumă de ... lei, aceasta a fost anexată la contestație în forma modificată având înscrisă suma de ... lei, în loc de ... lei, cât era la data controlului, iar în adresa depusă de contestatar la D.G.F.P. la data de 07.10.2011, cuprinzând precizări la contestație, această chitanță figurează ca fiind anulată;

-chitanța nr. .../19.09.2007 este în sumă de ... lei, nu de ... lei cum o înscrie contestatarul în adresa cuprinzând precizări la contestație. Acestei chitanțe pe care contestatarul o consideră anulată în adresa depusă la data de 07.10.2011, îi corespund avizele nr. .../17.09.2007 și nr. .../19.09.2007, precum și bonurile de vânzare nr. .../17.09.2007 și nr. .../19.09.2007. Organul de inspecție fiscală nu precizează care este documentul specific din punct de vedere al circulației masei lemnoase care corespunde chitanței nr. .../24.04.2007 în care este înscrisă suma de ... lei.

Referitor la veniturile în sumă de ... lei reprezentând diferența între ... lei și ... lei din chitanța nr. .../06.10.2009.

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul net anual declarat în anul 2009, pe lângă alte sume, și cu suma de ... lei, ca urmare a majorării veniturilor înregistrate de contribuabilă în Registrul de încasări și plăți, întrucât în chitanța nr. .../06.10.2009 era înscrisă ca sumă încasată suma de xx00 lei, în timp ce suma înregistrată de contribuabilă în registrul de încasări și plăți a fost de xx0 lei.

Petenta arată că suma corectă din chitanța nr. .../06.10.2009 este de xx0 lei, potrivit cantității de cherestea vândute și după cum rezultă din avizul de însoțire.

În referatul cu propuneri se soluționează a contestației și în completarea la referatul transmis inițial, organul de inspecție fiscală precizează faptul că ulterior efectuării controlului contribuabila a modificat exemplarul de chitanță rămas la carnet, astfel încât la formularea contestației a prezentat copia exemplarului modificat cu suma de xx0 lei față de suma de xx00 lei cât era la data controlului. Originalul chitanței nu a fost prezentat la control întrucât chitanța a fost detașată de la carnet și înmănată persoanei de la care s-a încasat suma în forma nemodificată.

În drept,

Conform art. 213 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală,

„(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.

[...]

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

În același sens punctul 182.1 din H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, republicată, precizează:

„În temeiul art.182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Referitor la deducerea cheltuielilor, art. 48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

„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;

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;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul [...].”

Aceleași prevederi referitoare la deducerea cheltuielilor sunt cuprinse și în Capitolul II lit. F pct. 43 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal. Acest act normativ mai prevede și că:

„52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor

nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignație, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual.”

H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede, în legătură cu deductibilitatea cheltuielilor, următoarele:

„38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- **cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;**

[...]

- **cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului;**[...]

Referitor la evidențierea veniturilor, Codul fiscal, la art. 48 - *Reguli generale de stabilire a veniturului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*, precizează:

„(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;[...]

În O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în legătură cu organizarea evidenței contabile în partidă simplă, se mai reglementează următoarele:

„A. Dispoziții generale

4. Contribuabilii pot utiliza toate formularele prevăzute în prezentele norme metodologice sau numai o parte din acestea, în funcție de elementele specifice activității desfășurate.

5. Pentru determinarea veniturilor, în funcție de natura activității, de frecvența încasărilor/plăților sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice activității desfășurate, contribuabilii pot utiliza și alte formulare cu regim special, care au fost aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice, în baza prevederilor art. 1 alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

6. În funcție de necesități contribuabilii pot utiliza și alte formulare stabilite prin norme metodologice de întocmire și utilizare a formularelor tipizate, comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă.

7. Contribuabilii vor folosi și alte formulare prevăzute în mod expres de acte normative care reglementează activități economice specifice (exploatarea masei lemnoase, prestările de servicii cu caracter internațional, jocurile de noroc etc.).[...]

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

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

19. În documentele justificative și în cele contabile nu sunt admise ștersături sau alte asemenea procedee, precum și lăsarea de spații libere între operațiunile înscrise în acestea.

Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face pe toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se și data efectuării operațiunii de corectare.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv (nu se detașează), [...].”

Fata de motivele de fapt și de drept invocate mai sus, reținem următoarele:

Cheltuielile cu primele de asigurare în sumă de ... lei și de ... lei, achitate de P.F.A. CCC în anul 2006 și respectiv 2008, au fost considerate nedeductibile la calculul venitului net cu ocazia inspecției fiscale având în vedere că autocamionul NT xx xxx a fost achiziționat și înmatriculat pe numele CCC. În evidența contabilă deținută de contribuabilă nu există niciun document care să dovedească faptul că autocamionul a fost transferat în patrimoniul de afecțiune al P.F.A., devenind astfel un bun corporal al acesteia, iar în Registrul inventar nu este înregistrată autoutilitara menționată. Contractele de închiriere invocate de contribuabilă, înregistrate la A.F.P. ..., îi conferă petentei doar calitatea de chiriaș, nu de proprietar, cheltuielile cu primele de asigurare nefiind astfel efectuate, în vederea deducerii, pentru active corporale din patrimoniul afacerii așa cum stipulează art. 48 alin. (4) lit. d) pct. 1 din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Conform prevederilor invocate în drept, sunt deductibile cheltuielile cu primele de asigurare aferente bunurilor din patrimoniul personal când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului, însă contribuabila nu motivează contestația și nici nu aduce dovezi în sensul că autovehiculul respectiv ar reprezenta garanție bancară pentru un credit utilizat în desfășurarea activității economice, pentru a avea dreptul să deducă din punct de vedere fiscal cheltuielile cu primele de asigurare.

Ca urmare, organul de inspecție fiscală a considerat în mod legal că nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal cheltuielile cu primele de asigurare în sumă de ... lei, urmând a se respinge contestația privind dreptul de deducere a acestor cheltuieli.

Diferența de cheltuieli în sumă de ... lei, stabilită suplimentar în anul 2006, provine din includerea de către contribuabilă în cheltuielile deductibile a costului mărfii rămase în stoc la sfârșitul anului 2006. Legislația invocată anterior prevede că sunt deductibile cheltuielile dacă sunt efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului. Costul mărfii rămase în stoc la finele anului nu reprezintă cheltuielă aferentă realizării de venituri în anul 2006, astfel că deși contravaloarea mărfii respective a fost achitată, suma nu poate fi dedusă la stabilirea venitului net impozabil. Această prevedere este cuprinsă la pct. 52 alin. (2) din O.M.F.P. nr. 1040/2004, citat anterior, în sensul că venitul net se influențează cu plățile efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, contravaloarea stocului de marfă existent la finele anului reprezentând în fapt o plată efectuată în avans, pentru înregistrarea unor cheltuieli deductibile viitoare aferente unor venituri viitoare.

În concluzie, organul de inspecție a procedat în mod corect la stabilirea diferenței de cheltuieli cu marfa și implicit de venit net în sumă de ... lei, urmând a se respinge contestația privind această sumă.

În ceea ce privește veniturile neînregistrate de contribuabilă, în sumă de ... lei și ... lei în anul 2006 și de ... lei, ... lei și ... lei în anul 2007, organul de inspecție fiscală a demonstrat faptul că sumele înscrise în primele 4 chitanțe reprezintă în fapt venituri încasate, menționând expres numărul de aviz de însoțire material lemnos înscris pe chitanțe, care era diferit de cel înscris pe chitanțele pe care petenta le consideră în prezent anulate pe motiv că ar fi fost emise de două ori. În cazul activității de comercializare material lemnos, pe

lângă documentele reglementate de O.M.F.P. nr. 1040/2004, contribuabila era obligată să utilizeze și documentele specifice pentru livrarea materialului lemnos. Având în vedere că în chitanțele cu valori de ... lei, ... lei, ... lei și ... lei sunt înscrise numere de avize de însoțire pentru material lemnos diferite de cele înscrise în fiecare dintre chitanțele anterioare, rezultă că **livrările în valoare de ... lei, ... lei, ... lei și ... lei au fost în fapt efectuate**, astfel că **nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația petentei precum că sunt anulate chitanțele respective și că livrările au fost efectuate cu alte avize.**

Pentru chitanța nr. .../24.04.2007 având înscrisă suma de ... lei, pe care contribuabila nu a înregistrat-o în evidența contabilă în partidă simplă, organul de inspecție fiscală nu a precizat care este avizul de însoțire a materialului lemnos sau bonul de vânzare cu care a fost efectuată livrarea. În anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală – Situația veniturilor încasate, chitanțelor nr. ... și .../24.04.2007 le corespunde aceeași sumă de ... lei și același client, respectiv ... din ..., în timp ce chitanța nr. ... nu are aviz de însoțire sau bon de vânzare corespondent, iar chitanței nr. ... îi corespunde bonul de vânzare nr.

Având în vedere aspectele prezentate anterior și a dreptului de apreciere asupra susținerilor organului de inspecție fiscală și a motivațiilor petentei, organul de soluționare a contestației concluzionează că **suma de ... lei a fost în fapt încasată o singură dată**, conform livrării efectuate cu bonul de vânzare nr. .../24.04.2007, fiind emise eronat două chitanțe, nr. ... și nr. ..., ambele având aceeași dată, același client și aceeași sumă încasată. Întrucât din legislația invocată în drept rezultă că reprezintă venit brut sumele încasate din desfășurarea activității, iar pentru suma de ... lei nu s-a făcut dovada de către organul de inspecție fiscală că ar fi fost încasată atât cu chitanța nr. .../24.04.2007 cât și cu chitanța nr. .../24.04.2007, **urmează a se admite contestația petentei pentru suma de ... lei, cu consecința ca aceasta sumă să nu mai fie inclusă în venitul net pe anul 2007.**

În cazul diferenței de venit brut în sumă de ... lei, organul de soluționare a contestației constată că organul de inspecție fiscală a considerat ca fiind venit brut și această diferență, provenită din înscrierea în chitanța nr. .../06.10.2009 a sumei de ... lei și în registrul de încasări și plăți a sumei de ... lei, deși din avizele de însoțire nr. .../05.10.2009 (6,5 mc) și .../06.10.2009 (-4,4 mc), rezultă că au fost livrați 2,1 mc de cherestea cu valoarea de xx0 lei (anexa nr. 7 la RIF). În susținerea măsurii privind stabilirea diferenței de venit brut de xxx lei, în urma depunerii contestației, organul de inspecție fiscală invocă numai faptul că documentul a fost modificat ulterior încheierii controlului, fără a analiza în funcție de prețurile practicate în perioada respectivă dacă pentru cantitatea de 2,1 mc cherestea s-ar fi putut încasa suma de xx00 lei. Din anexa nr. 7 la raportul de inspecție fiscală rezultă că livrările de material lemnos în perioada anterioară și imediat următoare datei de 06.10.2009 au fost efectuate cu prețuri între ... lei și ... lei mc (de exemplu: 1,5 mc cu ... lei, ... mc cu ... lei, 1,5 mc cu ... lei). În baza dreptului de apreciere, a susținerilor părților și a legislației invocate, organul de soluționare a contestației constată că suma de xx00 lei înscrisă inițial de contribuabilă în chitanța nr. .../06.10.2009 poate fi considerată o eroare de scriere a sumei

încasate, atât în cifre cât și în litere, și că în fapt suma încasată a fost de xx0 lei, așa cum susține P.F.A. CCC în contestație. Deși petenta nu a putut prezenta exemplarul original al acestei chitanțe, acesta fiind detașat de la carnet și înmănat persoanei fizice ...din ..., și nici nu a corectat eroarea conform Normelor metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 1040/2004, suma de ... lei (xx00 lei – xx0 lei) nu reprezintă venit brut cu care să se majoreze baza impozabilă la impozitului pe venit, în asemenea cazuri fiind necesară și analizarea conținutului economic al operațiunii în afara aspectului formal.

În concluzie, **suma de ... lei nu reprezintă o încasare realizată din desfășurarea activității economice** pentru a o considera ca făcând parte din venitul brut, astfel că măsura organului de inspecție fiscală nu este întemeiată, urmând a **se admite contestația petentei pentru această sumă ce reprezintă bază de calcul pentru diferența de impozit pe venit pe anul 2009.**

Referitor la **solicitarea contribuabilei de a-i fi verificată și activitatea anului 2005**, reținem că aceasta nu poate fi avută în vedere în soluționarea contestației întrucât potrivit prevederilor art. 98 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003, republicată, cu completările și modificările ulterioare, **inspecția fiscală se efectuează în termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv 5 ani.**

Având în vedere cele prezentate anterior, **contestația petentei urmează a se admite pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei X 16% = ... lei în 2007, ... lei X 16% = ... lei în 2009) și a se respinge pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei (... lei – ... lei).**

Referitor la **obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului pe venit contestat**, deoarece în sarcina contestatoarei nu a fost reținut ca datorat debitul în sumă de ... lei și a fost reținut ca datorat debitul în suma de ... lei, pe cale de consecință persoana fizică autorizată contestatoare nu datorează obligațiile fiscale accesorii în sumă de ... lei aferente impozitului nedatorat și datorează obligațiile accesorii în sumă de ... lei, **conform principiului de drept "accesoriul urmează principalul", urmând a se admite contestația pentru suma de ... lei și a se respinge ca neîntemeiată contestația petentei pentru suma de ... lei.** Obligațiile fiscale accesorii nedatorate s-au stabilit astfel:

Dobânzi nedatorate ... lei

Penalități nedatorate ...lei x 15% = ... lei.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 210, art. 216 alin.(1) și (2) și art.218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, se

DECIDE

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **P.F.A. CCC din ...** împotriva Deciziei de impunere nr. ...pentru suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei –impozit pe venit;
- ... lei – obligatii fiscale accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Admiterea contestației pentru suma de ... lei reprezentând

- ... lei – impozit pe venit;
- ... lei – obligații fiscale accesorii aferente impozitului pe venit

și anularea mențiunilor referitoare la această sumă din Decizia de impunere nr. ... și din Raportul de inspecție fiscală nr. ... emise de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Neamț.

Punctul 1 al deciziei de soluționare a contestației poate fi atacat la Tribunalul Neamț în termen de 6 luni de la data comunicării acesteia, conform prevederilor art.11 alin.(1) lit.a), respectiv art.10 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare.