



---

---

**DECIZIA nr.533/2010/19.09.2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice Tg. Mureș, prin adresa nr...../06.12.2010, înregistrată sub nr.....06.12.2010, asupra contestației formulate de **dl. .... domiciliat în loc....., str....., bl....., ap....., jud. Mureș**, împotriva Deciziei de impunere nr..../17.09.2010 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, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș în baza Raportului de inspecție fiscală nr..../17.09.2010, comunicată petentului la data de 01.11.2010 potrivit confirmării de primire anexată în copie la dosarul cauzei.

Contestația, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg. Mureș sub nr..../02.12.2010, a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Suma contestată este de **.... lei**, compusă din:

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205, art.206 și art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze cauza.

**A)** Prin contestația înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg. Mureș sub nr..../02.12.2010, petentul solicită anularea Deciziei de impunere nr...../17.09.2010 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, invocând următoarele:

- organele de control au aplicat excesiv prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal fără însă a avea în vedere prevederile art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră "*Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor*

*stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere", prevederile pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, potrivit căroră "La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale", și prevederile art.46 din Codul comercial potrivit căroră obligațiile comerciale se probează cu acte autentice, cu acte sub semnătură privată, cu facturi acceptate, prin corespondență, cu registrele comerciale sau prin orice alte mijloace de probă admise de legea civilă.*

- din cuprinsul deciziei de impunere se poate observa că entitatea supusă controlului nu se regăsește în nici una din situațiile tipice de diminuare a venitului impozabil, prin înregistrarea unor cheltuieli care nu sunt aferente activității autorizate (ex. alimente, îmbrăcăminte, etc.), prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază documente justificative, sau prin înregistrarea contravalorii pieselor auto, carburanților sau lubrifianților fără a avea în dotare mijloace de transport;

- în ceea ce privește anul fiscal 2006, potrivit Registrului de încasări și plăți, P.F.A..... a înregistrat venituri de .... lei și plăți de .... lei, fapt pentru care consideră că pentru acest an nu ar fi avut de plătit impozit pe venit, bonurile de combustibil existând, fiind prezentate în original organului de inspecție fiscală;

- în ceea ce privește constatările aferente anului fiscal 2007, organul de inspecție fiscală a utilizat o metodă indirectă de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, ignorând complet documentele financiar contabile existente, estimând într-un mod subiectiv consumul de carburant pe întregul an, la un număr de 2016 ore și o normă de consum de aproximativ 5 litri/oră, ajungând la concluzia că au fost consumați mai mult cu 10.120 l de motorină, afirmând că această cantitate ar fi fost utilizată pentru uzul personal al familiei;

- a accepta punctul de vedere al organului de control ar însemna să fi folosit respectivul carburant, în anul 2007, pentru alimentarea autoturismului proprietate personală, cu care ar fi trebuit să parcurgă la un consum normat de 7 litri/100 km, peste 144.570 de kilometri, adică aproximativ 400 de kilometri zilnic, fapt materialicește imposibil luând în calcul timpul de lucru și timpul de odihnă;

- având în vedere prevederile art.67 "Estimarea bazei de impunere" din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul de control nu avea dreptul să procedeze la o abordare indirectă în condițiile în care a avut la dispoziție toate documentele financiar contabile;

- din cuprinsul actului de control nu rezultă care au fost datele și documentele pe care inspectorul fiscal le-a avut în vedere pentru a ajunge la concluzia că a muncit efectiv doar 2016 ore în anul 2007, nu a fost indicat normativul în baza căruia ifronul pe care îl deține consumă aproximativ 5 litri/h și nici nu au fost indicate persoanele fizice autorizate cu activitate similară care au fost luate ca etalon în speță, fiind astfel evident că organul de control nu a respectat prevederile legale incidente în materie de estimare a veniturilor;

- nu este de acord nici cu constatările organului de control pentru anul fiscal 2008, întrucât nu s-a avut în vedere faptul că facturarea lucrărilor efectuate în

ultima lună a anului 2007 a fost făcută numai în anul 2008, iar bonurile de motorină înregistrate în contabilitate (care din cauza trecerii timpului și a calității hârtiei termice s-au șters parțial) au fost bifate de organele de control ca nefiind găsite, ceea ce echivalează cu surprinderea unei realități faptice neconforme cu realitatea.

**B)** Față de aspectele contestate se reține că, la verificarea efectuată de organele de control din cadrul D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la **P.F.A. .... din loc....., jud. Mureș**, având ca obiectiv efectuarea unei inspecții fiscale generale, vizând modul de calculare, evidențiere, declarare și plată a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului - în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr...../17.09.2010 și Decizia de impunere nr...../17.09.2010 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, au fost constatate următoarele:

Contribuabilul are ca obiect principal de activitate "Manipulări - Activități care se desfășoară la beneficiari și/sau în afara sediilor proprii" - Cod CAEN 5224.

Perioada supusă verificării: 01.01.2006 - 31.12.2008.

#### **Referitor la anul 2006**

Potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, în anul 2006, contribuabilul verificat a înregistrat un venit net în sumă de ..... lei (..... lei reprezentând venit brut - ..... lei reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate).

Întrucât potrivit declarației anuale depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../15.05.2007, venitul net realizat în anul 2006 este de ..... lei (..... lei reprezentând venit brut - ..... lei reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate), organul de inspecție fiscală a concluzionat că în acest an contribuabilul a **majorat nejustificat cheltuielile cu suma de ..... lei** (... lei - ..... lei), care reprezintă cheltuieli cu combustibilul pentru care la data efectuării inspecției fiscale nu a putut prezenta bonuri fiscale aferente anului fiscal 2006.

Având în vedere prevederile art.48 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a concluzionat că, în anul 2006, contribuabilul a diminuat în mod nejustificat venitul net cu suma ... lei (..... lei reprezentând venit net potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți - ..... lei reprezentând venit net înscris în declarația depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../15.05.2007).

Prin urmare, cu ocazia controlului, în sarcina contribuabilului a fost stabilit **impozit pe venit suplimentar în sumă de ..... lei** (..... lei x 16%), aferent căruia, **accesoriile** calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt în sumă de ..... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 3 din raportul de inspecție fiscală.

#### **Referitor la anul 2007**

Potrivit declarației anuale depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../12.05.2008, în anul 2007, contribuabilul verificat a realizat venit net în sumă de ..... lei (..... lei reprezentând venit brut - ..... lei reprezentând cheltuieli înregistrate ca deductibile la determinarea venitului net).

Astfel cum rezultă din datele înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2007 sunt în sumă totală de ..... lei și se compun din:

- ... lei cheltuieli cu piesele de schimb pentru utilaj;

- .... lei reprezentând cheltuieli cu carburantul achiziționat în baza bonurilor fiscale emise de diferite stații de carburant (Petrom, OMV, Voiajor), în cantitatea de 20.507 l motorină, în legătură cu care la control s-a concluzionat că a fost consumată în întregime în anul fiscal 2007 deoarece la data controlului nu a putut prezenta liste de inventar din care să reiasă stocul final, contribuabilul menționând că nu a întocmit liste de inventar deoarece nu avea stoc la sfârșit de an.

Estimând consumul de carburant pe întregul an la un număr de 2.016 ore și o normă de consum de aproximativ 5 litri/oră, organul de control a concluzionat că, în anul 2007 contribuabilul a consumat o cantitate de aproximativ 10.387 litri de motorină, în valoare în de ..... lei.

Prin urmare, în baza datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și a estimării anterior redată, la control s-a reținut că, în anul 2007, contribuabilul a consumat cu 10.120 l motorină mai mult decât cantitatea estimată (20.507 l - 10.387 l), în valoare de ..... lei, pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că a fost folosită în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri, fapt pentru care această cantitate a fost considerată ca fiind utilizată pentru uzul personal al familiei contribuabilului.

Având în vedere cele mai sus redată și prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a reținut că, în anul 2007, contribuabilul ***a majorat în mod nejustificat cheltuielile cu suma de .... lei*** (.... lei - ..... lei - .... lei), cu consecința diminării cu această sumă a venitului net, fapt pentru care în sarcina acestuia a fost stabilit ***impozit pe venit suplimentar*** în sumă de ..... lei (..... x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007, în sumă de ..... lei, la control au fost calculate ***accesorii*** în sumă de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 4 din raportul de inspecție fiscală.

#### **Referitor la anul 2008**

Potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, în anul 2008, contribuabilul verificat a înregistrat un venit net în sumă de ... lei (..... lei reprezentând venit brut - ... lei reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate).

Întrucât potrivit declarației anuale depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../23.04.2009, venitul net realizat în anul 2006 este în sumă de ..... lei (..... lei - .... lei), organul de inspecție fiscală a concluzionat că în acest an contribuabilul ***a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de .... lei*** (.... lei - ..... lei), care reprezintă cheltuieli cu combustibilul pentru justificarea cărora contribuabilul a prezentat bonuri fiscale din luna decembrie 2007, introduse pe cheltuieli în luna ianuarie 2008 (poziția 1 - 15, fila nr.16 din Registrul Jurnal de Încasări și Plăți). În legătură cu acest fapt, prin nota explicativă dată (anexa nr.1 la

raportul de inspecție fiscală) dl. .... a precizat că nu a știut cum se calculează venitul net și de aceea a înregistrat cheltuielile cu motorina "de pe un an pe altul".

Având în vedere prevederile art.48 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a concluzionat că, în anul 2008, contribuabilul a diminuat în mod nejustificat venitul net cu suma de ... lei (..... lei reprezentând venit net potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți - ..... lei reprezentând venit net înscris în declarația depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../23.04.2009).

Prin urmare, cu ocazia controlului a fost stabilit în sarcina contribuabilului **impozit pe venit suplimentar în sumă de ..... lei** (..... lei x 16%), aferent căruia, **accesoriile** calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt în sumă de ..... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 5 din raportul de inspecție fiscală.

C) Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivele contribuabilului și constatările organelor de inspecție fiscală, în raport cu actele normative în vigoare, se rețin următoarele:

**1. Referitor la motivele invocate de petent cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale**

Prin contestația formulată petentul invocă faptul că, organele de control au aplicat excesiv prevederile art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără însă a avea în vedere prevederile art.105 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră "*Inspeția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere*", prevederile pct.102.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, potrivit căroră "*La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale*", și prevederile art.46 din Codul comercial potrivit căroră obligațiile comerciale se probează cu acte autentice, cu acte sub semnătură privată, cu facturi acceptate, prin corespondență, cu registrele comerciale sau prin orice alte mijloace de probă admise de legea civilă.

Aceste susțineri ale petentului nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, astfel cum a reținut organul de control la cap.V "Alte constatări", pct.1 "Organizarea și conducerea evidenței contabile, precum și modul de efectuare a inventarierii patrimoniului și a valorificării acesteia" din raportul de inspecție fiscală, precum și în Referatul cu propuneri de soluționare a contestației transmis cu adresa nr...../13.12.2010, înregistrată sub nr...../14.12.2010, contribuabilul nu poate dovedi intrarea carburantului în gestiune, deoarece nu întocmește note de recepție pentru achizițiile de carburant, pentru prestațiile efectuate contribuabilul nu conduce fișa activității zilnice privind consumul de

carburant pe utilaj și nu efectuează inventarierea la finele anilor fiscali analizați cu ocazia inspecției fiscale, pentru a putea dovedi existența carburantului în stoc.

Totodată, susținerea petentului potrivit căreia din cuprinsul deciziei de impunere se poate observa că entitatea supusă controlului nu se regăsește în nici una din situațiile tipice de diminuare a venitului impozabil, prin înregistrarea unor cheltuieli care nu sunt aferente activității autorizate (ex. alimente, îmbrăcăminte, etc.), prin înregistrarea unor cheltuieli care nu au la bază documente justificative, sau prin înregistrarea contravalorii pieselor auto, carburanților sau lubrifianților fără a avea în dotare mijloace de transport, nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, astfel cum rezultă din constatările redată în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative privind înregistrarea în perioada 2006 - 2008 a unor cheltuieli privind combustibilul.

## **2. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2006**

**În fapt**, potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, în anul 2006, contribuabilul verificat a înregistrat un venit net în sumă de ..... lei (..... lei reprezentând venit brut - ..... lei reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate).

Întrucât potrivit declarației anuale depusă de contribuabil la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../15.05.2007, venitul net realizat în anul 2006 este de .... lei (... lei - .... lei), organul de inspecție fiscală a concluzionat că în acest an contribuabilul a **majorat nejustificat cheltuielile cu suma de.... lei** (... lei - ..... lei), care reprezintă cheltuieli cu combustibilul pentru care la data efectuării inspecției fiscale nu a putut prezenta bonuri fiscale aferente anului fiscal 2006. Prin nota explicativă dată (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), dl. .... a precizat că nu a știut cum se calculează venitul net și de aceea a înregistrat cheltuielile cu motorina "de pe un an pe altul".

Având în vedere prevederile art.48 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a concluzionat că, în anul 2006, contribuabilul a diminuat în mod nejustificat venitul net cu suma ..... lei (... lei reprezentând venit net potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți - .... lei reprezentând venit net înscris în declarația depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../15.05.2007).

Prin urmare, cu ocazia controlului în sarcina contribuabilului a fost stabilit **impozit pe venit suplimentar în sumă de ..... lei** (... lei x 16%), aferent căruia, **acesoriile** calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt în sumă de .... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 3 din raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.48 "*Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

[...]

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

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

**b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. [...]"**

Având în vedere reglementările legale de mai sus, rezultă că la determinarea venitului net din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv, pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă, sunt justificate prin documente și sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Singurul argument invocat de petent în ceea ce privește constatările referitoare la anul fiscal 2006 este acela că potrivit Registrului de încasări și plăți, P.F.A. .... a înregistrat venituri de ..... lei și plăți de ..... lei, fapt pentru care consideră că pentru acest an nu ar fi avut de plătit impozit pe venit, bonurile de combustibil existând, fiind prezentate în original organului de inspecție fiscală.

Întrucât astfel cum a reținut organul de control, pentru cheltuielile cu combustibilul în sumă de ..... lei, contribuabilul nu a putut prezenta la data efectuării inspecției fiscale bonuri fiscale aferente anului fiscal 2006, și având în vedere faptul că, nici cu ocazia depunerii contestației petentul nu prezintă aceste documente justificative, în mod corect s-a stabilit la control că, prin considerarea cheltuielilor în sumă de ..... lei ca fiind deductibile la determinarea venitului net anual din activități independente pentru anul 2006, contribuabilul a diminuat în mod nejustificat venitul net cu această sumă.

Având în vedere considerentele prezentate, prevederile legale mai sus menționate și faptul că susținerile petentului nu sunt de natură să combată constatările organului de inspecție fiscală, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2006, în sumă de ..... lei.**

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina contribuabilului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentului urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ..... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de ..... lei.**

### **3. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007**

**În fapt**, potrivit declarației anuale depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../12.05.2008, în anul 2007, contribuabilul verificat a realizat venit net în sumă de ..... lei (..... lei reprezentând venit brut - ..... lei reprezentând cheltuieli înregistrate ca deductibile la determinarea venitului net).

Organul de inspecție fiscală a reținut că, astfel cum rezultă din datele înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și din verificările efectuate cu ocazia controlului, cheltuielile înregistrate de contribuabil în anul 2007 sunt în sumă totală de ..... lei și se compun din:

- ..... lei cheltuieli cu piesele de schimb pentru utilaj;
- ..... lei reprezentând cheltuieli cu carburantul achiziționat în baza bonurilor fiscale emise de diferite stații de carburant (Petrom, OMV, Voiajor), în cantitatea de 20.507 l motorină, în legătură cu care la control s-a concluzionat că a fost consumată în întregime în anul fiscal 2007 deoarece la data controlului nu a putut prezenta liste de inventar din care să reiasă stocul final, contribuabilul menționând că nu a întocmit liste de inventar deoarece nu avea stoc la sfârșit de an.

Estimând consumul de carburant pe întregul an la un număr de 2.016 ore și o normă de consum de aproximativ 5 litri/oră, organul de control a concluzionat că, în anul 2007 contribuabilul a consumat o cantitate de aproximativ 10.387 litri de motorină, în valoare în de ..... lei.

Prin urmare, în baza datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și a estimării anterior redată, la control s-a reținut că, în anul 2007, contribuabilul a consumat cu 10.120 l motorină mai mult decât cantitatea estimată (20.507 l - 10.387 l), pentru care nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că a fost folosită în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri, fapt pentru care această cantitate a fost considerată la control ca fiind utilizată pentru uzul personal al familiei contribuabilului.

Având în vedere cele mai sus redată și prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora "*Nu sunt cheltuieli deductibile:*

a) *sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale*", la control s-a reținut că, în anul 2007, contribuabilul **a majorat în mod nejustificat cheltuielile cu suma de ..... lei** (..... lei - ..... lei - ..... lei), cu consecința diminării cu această sumă a venitului net, fapt pentru care în sarcina acestuia a fost stabilit **impozit pe venit suplimentar** în sumă de ..... lei (..... x 16%).

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2007, în sumă de ..... lei, la control au fost calculate **accesorii** în sumă de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 4 din raportul de inspecție fiscală.

Referitor la constatările anterior redată, prin contestația formulată petentul invocă următoarele:

- în ceea ce privește constatările aferente anului fiscal 2007, organul de inspecție fiscală a utilizat o metodă indirectă de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, ignorând complet documentele financiar contabile existente, estimând într-un mod subiectiv consumul de carburant pe întregul an, la un număr de 2016 ore și o normă de consum de aproximativ 5 litri/oră, ajungând la concluzia că au fost consumați mai mult cu 10.120 l de motorină, afirmând că această cantitate ar fi fost utilizată pentru uzul personal al familiei;

- a accepta punctul de vedere al organului de control ar însemna să fi folosit respectivul carburant, în anul 2007, pentru alimentarea autoturismului proprietate personală, cu care ar fi trebuit să parcurgă, la un consum normat de 7 litri/100 km, peste 144.570 de kilometri, adică aproximativ 400 de kilometri zilnic, fapt materialicește imposibil luând în calcul timpul de lucru și timpul de odihnă;



- având în vedere prevederile art.67 "Estimarea bazei de impunere" din Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, organul de control nu avea dreptul să procedeze la o abordare indirectă în condițiile în care a avut la dispoziție toate documentele financiar contabile;

- din cuprinsul actului de control nu rezultă care au fost datele și documentele pe care inspectorul fiscal le-a avut în vedere pentru a ajunge la concluzia că a muncit efectiv doar 2016 ore în anul 2007, nu a fost indicat normativul în baza căruia ifronul pe care îl deține consumă aproximativ 5 litri/h și nici nu au fost indicate persoanele fizice autorizate cu activitate similară care au fost luate ca etalon în speță, fiind astfel evident că organul de control nu a respectat prevederile legale incidente în materie de estimare a veniturilor.

În speță se reține că, în urma estimării efectuate (având în vedere constatările mai sus redate), organul de control a ajuns la concluzia că petentul nu poate justifica utilizarea în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri în anul 2007, a cantității de 10.120 l motorină, în sumă de .... lei, fără a preciza care a fost motivul de fapt și de drept care a condus la efectuarea operațiunii de estimare și, de asemenea, astfel cum susține și petentul prin contestația formulată, fără a preciza care au fost datele și documentele pe care inspectorul fiscal le-a avut în vedere pentru a ajunge la concluzia că a muncit efectiv doar 2016 ore în anul 2007, fără a indica normativul în baza căruia ifronul pe care îl deține consumă aproximativ 5 litri/h, nerezultând astfel modul de determinare a cantității de combustibil acceptată ca fiind consumată pentru activitatea desfășurată în anul 2007.

În contextul considerentelor anterior prezentate organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina petentului a impozitului pe venit suplimentar pentru anul 2007, în sumă de ..... lei.

În ceea ce privește conținutul și motivarea actului administrativ fiscal, art.43 alin.(2) lit.e) și lit.f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

"(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

e) motivele de fapt;

f) temeiul de drept".

Având în vedere cele anterior redate, în speță devin incidente prevederile art.216, alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căroră, "**Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare**".

La pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, se stipulează:

"11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii".

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, **urmează a fi desființată parțial Decizia de impunere nr...../17.09.2010 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, pentru impozitul pe venit în sumă de ..... lei**, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, actele normative aplicabile în speță, cele reținute în prezenta decizie și susținerile petentului.

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina contribuabilului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar decizia de impunere contestată urmează a fi desființată parțial în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ..... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **Decizia de impunere nr...../17.09.2010 urmează a fi desființată parțial și pentru accesoriile aferente în sumă de... lei.**

#### **4. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2008**

**În fapt**, potrivit datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți, în anul 2008, contribuabilul verificat a înregistrat venit net în sumă de ..... lei (... lei reprezentând venit brut - .... lei reprezentând cheltuieli deductibile înregistrate).

Întrucât potrivit declarației anuale depusă de contribuabil la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../23.04.2009, venitul net realizat în anul 2006 este în sumă de .... lei (... lei - ..... lei), organul de inspecție fiscală a concluzionat că în acest an contribuabilul **a majorat nejustificat cheltuielile cu suma de .... lei** (... lei - ... lei), care reprezintă cheltuieli cu combustibilul pentru care contribuabilul a prezentat bonuri fiscale din luna decembrie 2007, introduse pe cheltuieli în luna ianuarie 2008 (poziția 1 - 15, fila nr.16 din Registrul Jurnal de Încasări și Plăți). În legătură cu acest fapt, prin nota explicativă dată (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) dl. .... a precizat că nu a știut cum se calculează venitul net și de aceea a înregistrat cheltuielile cu motorina "de pe un an pe altul".

Având în vedere prevederile art.48 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organul de control a concluzionat că, în anul 2008, contribuabilul a diminuat în mod nejustificat venitul net cu suma de ... lei (... lei reprezentând venit net potrivit

datelor înscrise în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți - ..... lei reprezentând venit net înscris în declarația depusă la A.F.P. Reghin, înregistrată sub nr...../23.04.2009).

Prin urmare, cu ocazia controlului a fost stabilit în sarcina contribuabilului **impozit pe venit suplimentar în sumă de ..... lei** (..... lei x 16%), aferent căruia, **accesoriile** calculate în conformitate cu prevederile art.119 și art.120 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, sunt în sumă de ..... lei, modul de determinare al acestora fiind prezentat la pagina 5 din raportul de inspecție fiscală.

**În drept**, în speță sunt incidente prevederile art.48 "*Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă*" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

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

[...]

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

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

**b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. [...]"**

Având în vedere reglementările legale de mai sus, rezultă că la determinarea venitului net din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv, pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă, sunt justificate prin documente și **sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.**

Întrucât astfel cum rezultă din constatarea organului de control, în luna ianuarie 2008 contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în sumă de .... lei, pentru justificarea cărora la control a prezentat bonuri fiscale din luna decembrie 2007 (poziția 1 - 15, fila nr.16 din Registrul Jurnal de Încasări și Plăți), și având în vedere faptul că potrivit prevederilor legale anterior citate, una din condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse la determinarea venitului net este aceea ca acestea să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, la control s-a stabilit în mod corect că nu sunt deductibile la determinarea venitului net al anului 2008 cheltuielile în sumă de ..... lei.

Prin contestația formulată petentul susține că nu este de acord cu constatările organului de control privind anul fiscal 2008, întrucât nu s-a avut în vedere faptul că facturarea lucrărilor efectuate în ultima lună a anului 2007 a fost făcută numai în anul 2008, iar bonurile de motorină înregistrate în contabilitate (care din cauza trecerii timpului și a calității hârtiei termice s-au șters parțial) au fost bifate de organele de control ca nefiind găsite, ceea ce echivalează cu surprinderea unei realități faptice neconforme cu realitatea.

Această susținere a petentului nu poate fi avută în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât, astfel cum rezultă din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, deficiența constatată de organul de control se referă la înregistrarea în luna ianuarie 2008 a unor cheltuieli cu combustibilul, în sumă de ..... lei, înscrise în **bonuri fiscale** emise pentru **achiziția și plata de carburant** în luna decembrie 2007, astfel că, având în vedere prevederile legale mai sus citate, referitoare la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, această speță nu are cum să fie influențată de **facturarea** în luna ianuarie 2008 a anumitor **lucrări efectuate** în luna decembrie 2007.

Având în vedere considerentele prezentate, prevederile legale mai sus menționate și faptul că susținerile petentului nu sunt de natură să combată constatările organului de inspecție fiscală, **contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată pentru anul 2008, în sumă de .... lei.**

Întrucât stabilirea majorărilor de întârziere în sarcina contribuabilului reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar contestația petentului urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește impozitul pe venit în sumă de ..... lei, conform principiului de drept potrivit căruia secundarul urmează principalul, **contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată și pentru accesoriile aferente în sumă de .... lei.**

Pentru considerentele arătate mai sus, în raport cu actele normative enunțate în cuprinsul deciziei, în temeiul art.209 alin.(1) lit.a) și art.210 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

## **DECIDE**

**1. Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de **dl. .... domiciliat în loc....., str....., bl....., ap....., jud. Mureș**, pentru suma totală de ..... lei, compusă din:

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

**2. Desființarea parțială** a Deciziei de impunere nr...../17.09.2010 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, emisă de Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.F.P. Mureș, pentru **suma totală de ..... lei**, compusă din:

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

urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a întocmit decizia de impunere contestată, să procedeze la o nouă verificare, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, considerentele prezentei decizii de soluționare a contestației și susținerile petentului.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Mureș, în termen de 6 luni de la data comunicării.

**DIRECTOR EXECUTIV,**