

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE BIHOR**

**DECIZIA Nr. _____
din _____ 2009**

privind solutionarea contestatiei formulata de
Persoana fizica autorizata X
din Z inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice
Bihor **sub nr. Z**

Directia Generala a Finantelor Publice Bihor a fost sesizata de Administratia Finantelor Publice a municipiului Z prin adresa nr. Z cu privire la contestatia formulata de persoana fizica autorizata X din Z impotriva Deciziei de impunere nr. Z privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/ sau intr-o forma de asociere si a Raportului de inspectie fiscala nr. Z.

Obiectul contestatiei il constituie masurile dispuse de organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z prin Decizia de impunere nr. Z emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. Z, privind plata la bugetul de stat a sumei totale de Z lei, reprezentand:

- Z lei - impozit pe venit;
- Z lei - majorari de intarziere aferente;
- Z lei - penalitati de intarziere aferente.

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art. 207(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, la registratura generala a Directiei Generale a Finantelor Publice Bihor sub nr. Z fiind repartizata

Administrației Finanțelor Publice a municipiului Z spre întocmirea dosarului și a referatului cu propuneri de soluționare.

Procedura fiind indeplinită Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor este investită să soluționeze pe fond contestația depusă conform art. 209(1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

I. Prin contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Z și a Raportului de inspecție fiscală nr. Z, emise de organul de inspecție fiscală al Administrației Finanțelor Publice a municipiului Z, persoana fizică autorizată X din Z aduce următoarele argumente:

- arată că i s-a comunicat Raportul de inspecție fiscală nr. Z de unde rezultă că i se impută o obligație suplimentară de plată, respectiv impozit pe venit în sumă de Z lei, majorări de întârziere în sumă de Z lei și penalități de întârziere în sumă de Z lei, obligații pe care le consideră total nejustificate;

- menționează că a înființat PFA X având ca obiect activități de asigurări și de kinetoterapie, începând cu anul 2003 până în anul 2006 când a închis activitatea, iar pentru activitățile desfășurate a realizat venituri și a achitat obligațiile față de bugetul de stat;

- susține că în anul 2006 a hotărât să pună capăt activității desfășurate, fapt pentru care a solicitat Administrației Finanțelor Publice a municipiului Oradea prin adresa nr. Z închiderea dosarului fiscal, adresa la care nu a primit nici un răspuns și de asemenea a solicitat Primăriei Z - Biroul Control Comercial și Autorizări anularea autorizației de funcționare prin adresa înregistrată la dosar sub nr. Z, considerând prin urmare că a încheiat orice activitate desfășurată prin PFA, taxele și impozitele fiind achitate la zi;

- precizează că actele aparținând PFA erau depozitate și păstrate la subsolul biroului de pe str. Z, unde în urma unei inundații actele au fost deteriorate complet, anexând ca dovadă adresa nr. Z primită de la SC A, iar în prezent a avut un control de la Serviciul de Inspecție Fiscală al Administrației Finanțelor Publice a municipiului Z, unde i s-au solicitat tocmai documentele distruse pe care nu are posibilitatea de a le reconstitui;

- consideră că i se impută o plată pe care nu o datorează datorită faptului că organul de inspecție fiscală a făcut tot felul de recalculări și estimări de unde reiese niste sume pe care nu le recunoaște și nu poate să facă o plată

"estimata" din moment ce organul fiscal nici macar nu este sigur de asa zisa datorie, iar majorarile si penalitatile depasesc debitul calculat.

II. Prin Decizia de impunere nr. Z intocmita in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. Z, comunicate contribuabilului sub semnatura de primire la data de Z, organul de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z a constatat urmatoarele:

In anul 2003 persoana fizica autorizata X a declarat cu declaratia speciala depusa la organul fiscal, un venit brut in suma de Z lei, cheltuieli in suma de Z lei si un venit net in suma de Z lei.

Intrucat pentru suma de Z lei contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea bazei de impunere, respectiv a veniturilor incasate, conform adeverintei din Z eliberata de Z SA si extrasului de cont in suma de Z lei si conform declaratiei pentru diferenta de Z lei, iar din totalul cheltuielilor declarate a considerat ca suma de Z lei nu indeplineste conditiile legale pentru a fi considerata deductibila, neputand fi justificata cu documente.

In anul 2004, conform declaratiei speciale depusa de persoana fizica, acesta a inregistrat un venit brut in suma de Z lei, cheltuieli in suma de Z lei si un venit net in suma de Z lei.

Intrucat pentru suma de Z lei contribuabilul nu a putut prezenta documente justificative, organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea bazei de impunere, respectiv a veniturilor incasate conform adeverintei nr. Z emisa de F in suma de Z lei si a adeverintei din data de Z eliberata de B SA si extrasul de cont in suma de Z lei, iar din totalul cheltuielilor declarate, organul de control a considerat ca suma de Z lei nu indeplineste conditiile legale pentru a fi considerata deductibila, neputand fi justificata cu documente.

In anul 2005, conform declaratiei speciale depusa de persoana fizica, acesta a inregistrat un venit brut in suma de Z lei, cheltuieli in suma de Z lei si un venit net in suma de Z lei, organul de inspectie fiscala estimand veniturile incasate in suma de Z lei in baza adeverintei de la Fundatia Z, iar cheltuielile in suma de Z lei au fost considerate nedeductibile, intrucat nu au fost justificate cu documente.

Tinand cont de cheltuielile nedeductibile constatate, organul de inspectie fiscala a recalculat baza impozabila si impozitul pe venit datorat pe

anii 2003, 2004 si 2005, rezultand o diferenta de impozit de plata in suma totala de Z lei stabilita prin Decizia de impunere nr. Z.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit, organul de control a calculat pe perioada2005 -2009 majorari de intarziere in suma de Z lei si penalitati de intarziere in suma de Z lei pe perioada2005.

III. Avand in vedere cele constatate de organul de inspectie fiscala, motivele invocate de contestator, precum si documentele aflate la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Persoana fizica autorizata X cu sediul in Z, str. Z nr. Z, bloc Z, ap. Z, judetul Bihor, CNP Z, a desfasurat activitatea principala - de asigurari de viata si activitatea secundara - recuperare kinetoterapeutica in baza Autorizatiei nr. Z emisa de Primaria Municipiului Z, anulata incepand cu data de2006.

Directia Generala a Finantelor Publice Bihor este investita sa se pronunte daca persoana fizica autorizata X datoreaza obligatii fiscale in suma totala de Z lei reprezentand impozit pe venit pe anii 2003, 2004 si 2005 si majorari si penalitati de intarziere aferente, stabilite de organul de inspectie fiscala ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli declarate de contribuabil prin declaratiile speciale privind veniturile din activitati independente pentru care acesta nu a putut prezenta documente justificative.

In fapt, persoana fizica autorizata X a declarat pentru activitatile de asigurari de viata si recuperare kinetica desfasurate in perioada 2003 - 2006, prin declaratiile speciale privind veniturile din activitati independente depuse la organul fiscal, pentru anul 2003 un venit brut in suma de Z lei si cheltuieli in suma de Z lei, pentru anul 2004 un venit brut in suma de Z lei si cheltuieli in suma de Z lei si pentru anul 2005 un venit brut in suma de Z lei, respectiv cheltuieli deductibile in suma de Z lei.

Cu ocazia verificarii efectuate, contribuabilul nu a putut prezenta documentele prin care sa poata justifica in totalitate veniturile si cheltuielile declarate pe perioada verificata, motivand ca acestea au fost pierdute, fapt pentru care organul de inspectie fiscala a procedat la estimarea veniturilor si cheltuielilor pe baza datelor si documentelor relevante pentru estimare.

In drept, cauza isi gaseste solutionarea in prevederile art. 10 alin.(1) lit. a) si art. 16 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr. 7/ 2001 privind impozitul pe venit, care precizeaza ca:

"Art. 10. - (1) In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente;

[...]

Art. 16. - [...]

(2) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.",

completate cu cele ale pct. 2 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a art. 16 din Ordonanta Guvernului nr. 7/ 2001, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 54/ 2003, unde se mentioneaza:

"(2) Conditile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente;

c) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite."

Prevederile legale citate, in vigoare pana la data de 31.12.2003, au fost mentinute si dupa data de 01.01.2004, potrivit art. 48 alin.(4) lit. a) din Legea nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care specifica:

"(4) Conditile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;"

Potrivit prevederilor legale de mai sus, intrucat pot fi deduse la calculul venitului net impozabil doar cheltuielile aferente veniturilor care sunt justificate cu documente, organul de inspectie fiscala a admis ca deductibile fiscal numai cheltuielile pentru care contribuabilul a prezentat documente, respectiv cheltuieli cu convorbiri telefonice, cu intretinerea sediului, dobanzile de leasing financiar si amortizarea mijloacelor fixe si a considerat cheltuieli nedeductibile pe anii 2003, 2004 si 2005 sumele pentru care nu a putut prezenta documente justificative.

In speta, sunt aplicabile si prevederile art. 26 din Legea contabilitatii nr. 82/ 1991, republicata, unde se arata ca:

"Art. 26. - In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile se vor lua masuri de reconstituire a acestora in termen de maximum 30 de zile de la constatare, potrivit reglementarilor emise in acest scop.",

coroborate cu dispozitiile pct. 21 si 22 din Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1.040/ 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/ 2003 privind Codul fiscal, care specifica:

"Reconstituirea documentelor justificative si financiar-contabile pierdute, sustrate sau distruse

21. Operatiunile privind evidenta si gestionarea mijloacelor fixe, a valorilor materiale si banesti si a altor valori ale contribuabililor se considera valabile numai daca sunt justificate cu documente originale, intocmite sau reconstituite potrivit prezentelor norme metodologice.

22. In caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente financiar-contabile si justificative, contribuabilul va lua masuri de reconstituire a acestora in termen de cel mult 30 de zile de la constatare."

Asadar, in situatia in care documentele financiar-contabile si justificative au fost pierdute, sustrate sau distruse, contribuabilul avea obligatia sa ia masuri pentru reconstituirea acestora, in termen de cel mult 30 de zile de la constatare, fapt nerealizat de contestator.

Prin urmare, deoarece petentul nu si-a indeplinit obligatia de a reconstitui evidenta contabila si nu a prezentat documente care sa justifice veniturile si cheltuielile declarate prin declaratiile speciale privind veniturile din activitati independente depuse la organul fiscal pe anii 2003, 2004 si 2005, cu ocazia inspectiei fiscale organul de control a procedat la estimarea bazei de impunere, in conformitate cu prevederile art. 67 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se mentioneaza:

"(1) Daca organul fiscal nu poate determina marimea bazei de impunere, acesta trebuie sa o estimeze. In acest caz trebuie avute in vedere toate datele si documentele care au relevanta pentru estimare. Estimarea consta in identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale.",

completate cu cele ale pct. 65.1 lit. d) si pct. 65.2 din Normele metodologice de aplicare a Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 1.050/ 2004, care precizeaza:

"65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc in situatii cum sunt:

[...]

d) cand au disparut evidentele contabile si fiscale sau actele justificative privind operatiunile producatoare de venituri si contribuabilul nu si-a indeplinit obligatia de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situatiei de fapt fiscale, luand in considerare pretul de piata al tranzactiei sau al bunului impozabil, precum si informatii si documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante, iar, in lipsa acestora, organul fiscal va avea in vedere datele si informatiile detinute de aceasta despre contribuabili cu activitati similare."

Ca atare, pentru determinarea veniturilor realizate pe perioada verificata, organul de inspectie fiscala a luat in considerare adeverintele eliberate de B SA pentru anul 2003 in suma de Z lei si pentru anul 2004 in suma de Z lei, adeverintele eliberate de F din Z pentru venituri in suma de Z lei in 2004 si in suma de Z lei in 2005 si extrasele de cont bancar, fara a constata diferente fata de veniturile declarate pe cei 3 ani fiscali, iar cheltuielile aferente au fost reconstituite pe baza unor documente prezentate, fiind admise ca deductibile fiscal cheltuieli in suma de Z lei pe anul 2003 si in suma de Z lei pe anul 2005 reprezentand convorbiri telefonice, intretinerea sediului, cheltuieli cu dobanzi de leasing financiar si cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe si considerand nedeductibile cheltuielile pentru care nu a prezentat niciun fel de documente justificative.

Pe cale de consecinta, prin neadmiterea ca deductibile la calculul venitului net a cheltuielilor in suma totala de Z lei, organul de inspectie fiscala in mod legal a procedat la recalcularea impozitului pe venit pe anii 2003 - 2005, stabilind prin Decizia de impunere nr. Z ca petentul datoreaza bugetului de stat diferenta de impozit pe venit in suma de Z lei, fata de impozitul stabilit prin Deciziile de impunere anuale pentru persoanele fizice romane cu domiciliul in Romania nr. Z pe anul 2003, nr. Z pe anul 2004 si nr. Z pe anul 2005.

In legatura cu afirmatia contestatorului ca nu poate face plata sumelor stabilite in sarcina sa pentru ca acestea nu sunt sigure, ci au fost estimate pentru ca nu a putut prezenta documentele distruse intr-o inundatie pentru care prezinta dovada de la SC A SA, precizam ca nu este relevanta si nu poate fi luata in considerare in solutionarea favorabila a cererii, deoarece

indiferent care a fost cauza pierderii sau distrugerii documentelor contabile, petentul avea obligatia de a le reconstitui, neindeplinita de acesta, astfel ca organul de inspectie fiscala a estimat, de fapt, baza impozabila din sumele certe inscrise in documentele pe baza carora a putut fi reconstituata situatia, respectiv adeverintele emise de societatile platitoare pentru veniturile realizate, cheltuielile de intretinere a sediului de la asociatia de locatari, amortizarea autoturismului Dacia Solenza, dobanzile de leasing pe baza contractului nr. Z, etc..

Deasemenea, in ceea ce priveste sustinerea ca nu a primit niciun raspuns la solicitarea nr. Z prin care a cerut Administratiei Finantelor Publice a municipiului Z inchiderea dosarului fiscal, considerand astfel incheiata orice activitate ca persoana fizica autorizata, mentionam ca si aceasta este o simpla afirmatie nereala, deoarece urmare a cererii contribuabilului, organul fiscal a emis Decizia de impunere nr. Z, comunicata petentului prin publicitate pe site, in baza dispozitiilor art. 44 alin.(2) si (3) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, prin care au fost anulate platile anticipate cu titlu de impozit pe venit pe anul 2006.

Referitor la **majorarile de intarziere in suma de Z lei** aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar pe anii 2003, 2004 si 2005, precizam ca acestea raman de plata in sarcina contestatorului fiind calculate in baza prevederilor art. 114(1) si 115(1), devenite art. 115(1) si 116(1) si ulterior art. 119(1) si 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborate cu cele ale Hotararilor Guvernului nr. 67/ 2004 si nr. 784/ 2005 si ale Legii nr. 210/ 2005 cu privire la stabilirea cotei majorarilor de intarziere datorate pentru neplata la termen a obligatiilor bugetare.

In acest sens, la art. 119(1) si art. 120(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede ca:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere. [...]"

Art. 120. - (1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv."

Iar, **penalitatile de intarziere in suma de Z lei** au fost calculate pentru neplata la scadenta din data de Z a diferentei de impozit pe venit de plata

pe anul 2003, fiind datorate in conformitate cu prevederile art. 120(1), devenit art. 121(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, unde se specifica:

“Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere de 0,5% pentru fiecare luna si/ sau pentru fiecare fractiune de luna de intarziere, incepand cu data de intai a lunii urmatoare scadentei acestora pana la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor.”, iar pe perioada2005 potrivit art. 120 din Legea nr. 210/ 2005 privind aprobarea Ordonantei Guvernului nr. 20/ 2005 pentru modificarea si completarea Ordonantei Guvernului nr. 92/ 2005 care modifica penalitatile de intarziere la 0,6% pe luna.

Asadar, intrucat obligatiile fiscale accesorii de mai sus au fost calculate asupra diferentei suplimentare de impozit pe venit in suma totala de Z lei stabilit de plata prin Decizia de impunere nr. Z, ca masura accesorie asupra debitului de baza conform principiului de drept "accessorium sequitur principale" - secundarul urmeaza principalul si tinand seama ca prin prezenta decizie de solutionare s-a mentinut obligatia contestatorului de a plati impozitul principal, iar prin contestatia depusa acesta nu prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor, pentru care reglementarile legale nu prevad limitarea la nivelul debitului stabilit, rezulta ca petentul datoreaza bugetului de stat si majorarile si penalitatile de intarziere in suma totala de Z lei.

Fata de cele retinute, in raport cu actele normative enuntate in cuprinsul deciziei si in temeiul art. 210(1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/ 2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

Respingerea contestatiei formulata de Persoana fizica autorizata X din Z, ca neintemeiata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul Bihor conform procedurii legale in termenul legal prevazut de Legea contenciosului administrativ nr. 554/ 2004.

DIRECTOR EXECUTIV,