



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
Agencia Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice Timișoara
Serviciul Soluționare Contestații



Str. Gheorghe Lazăr, nr.9B
300081 Timișoara
Tel : 0256 499334
Fax : 0256 499332
E-mail: info.adm@dgfptm.ro

DECIZIA NR. 1565/582/23.06.2014
privind soluționarea contestației formulată de **X P.F.A.**
înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub
nr.X/05.05.2014

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizat de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin adresa nr. X/25.04.2014, înregistrată la D.G.R.F.P. Timișoara sub nr.X/05.05.2014, asupra contestației formulată de **X P.F.A.**, cu sediul în X, Calea X, bl.X, sc.X, et.X, ap.X, jud.X, înregistrată la Registrul Comerțului de pe lângă Tribunalul X sub nr. X, CIF X.

Obiectul contestației formulată de **X P.F.A.** îl constituie:

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

- parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

- parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus ,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - contribuția socială de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată.

De asemenea, X P.F.A. contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014.

Contestația este depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, raportat la data comunicării actelor administrativ fiscale prin remitere sub semnătura contribuabilului în data de 18.03.2014 (adresa nr.X/18.03.2014 anexată la dosarul cauzei) și data înregistrării contestației la A.J.F.P. Caraș-Severin, respectiv 16.04.2014, potrivit ștampilei aplicată pe originalul contestației.

Constatând că, în speță, sunt întrunite dispozițiile art.205, art.206 și art.209 alin. (1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații este legal investită să soluționeze contestația formulată.

I. Prin contestația formulată de X P.F.A. prin reprezentantul său legal dl.X, contestă :

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, pentru suma totală de X lei reprezentând impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X, penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei,

- parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, pentru suma totală de X lei reprezentând impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei,

- parțial Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, pentru suma totală de X lei reprezentând impozit pe venit net

anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, contribuția socială de sănătate stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei, penalități de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei.

De asemenea, X P.F.A. contestă Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014 și Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014.

Prin contestația formulată, contestatoarea invocă următoarele argumente de fapt și de drept:

În fapt, contestatoarea arată că în perioada 21.02.2014-25.02.2014, a făcut obiectul unei inspecții fiscale care a vizat legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectarea prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea și stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

În urma inspecției fiscale a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.014 și s-au emis Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. X, X și X/25.02.2014 prin care s-au stabilit diferențe de impozit pe venitul net, contribuții sociale de sănătate stabilite suplimentar și accesorii, în valoare totală de X lei.

Totodata, contestatoarea arată că inspecția fiscală a stabilit două tipuri de diferențe între venituri și cheltuieli:

- diferențe între veniturile și cheltuielile declarate pe anii 2010, 2011 și 2012 prin Declarația 200 și veniturile și cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți. Aceste diferențe au apărut întrucât pentru acești ani evidența contabilă s-a ținut întâi manual, după care evidența contabilă s-a refăcut prin utilizarea programului informatic de contabilitate în partidă simplă elaborat de S.C. X SA. Între rezultatele celor două evidențe contestatoarea arată că a constatat diferențe, dar nu a mai depus declarații rectificative, deoarece a început inspecția fiscală.

- diferențe între veniturile și cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți pe anii 2010-2012 și veniturile și cheltuielile constatate de inspectia fiscală.

Pentru anul 2010, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat că venitul brut realizat (X lei) este mai mic cu X lei față de venitul brut declarat (X lei), datorită înregistrării eronate în Registrul jurnal de încasări și plăți a unui aport în numerar și a unor diferențe de curs valutar.

Contestatoarea susține că, așa cum se poate observa din Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr. 1), editată cu ajutorul programului de contabilitate în partidă simplă X, venitul impozabil realizat în anul 2010 a fost de X lei, cheltuielile deductibile de X lei, iar cheltuielile nedeductibile de X lei. Venitul net impozabil a fost de X lei, iar impozitul de 16% aferent acestui venit a fost de X lei.

Totodată, susține că diferența de X lei, dintre veniturile declarate (X lei) și cele realizate (X lei) nu se datorează înregistrării la venituri a aportului în numerar de X lei și nici a diferențelor de curs valutar, așa cum se afirmă în Raportul de inspecție fiscală, ci includerii din greșeală, în valoarea veniturilor brute din Declarația 200 pe anul 2010, a valorii a două facturi emise la finele anului 2010 și care au fost încasate prin bancă la începutul anului 2011.

În ceea ce privește cheltuielile, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat o diferență între cheltuielile declarate (X lei) și cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (X lei) de X lei precum și cheltuieli nedeductibile de X

lei. În baza acestor constatări s-a calculat o diferență de venit net impozabil de X lei față de cel declarat și o diferență de impozit pe venit în plus de X lei, la care s-au calculat dobânzi de X lei și penalități de întârziere de X lei.

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă de X lei constatate de inspecția fiscală, contestatoarea arată ca acestea se compun din:

- suma de X lei reprezentând o factură care nu a fost emisă pe P.F.A., ci pe persoană fizică.
- X lei reprezent impozit pe venit achitat în 2010.

Contestatoarea susține că, atât factura cât și impozitul pe venit au fost înregistrate în contabilitatea P.F.A. X ca și cheltuieli nedeductibile, așa cum se poate vedea din Fișa operațiunilor pentru cheltuieli nedeductibile (anexa nr.2) și din Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1).

Totodată, contestatoarea susține că suma de X lei, reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți sub forma de plăți card, deplasări și decont deplasare, doar X reprezintă cheltuieli nedeductibile, suma de X lei, reprezintă ridicări de numerar și plăți cu cardul, care nu au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile sau nedeductibile, ele fiind înregistrate ca decontări.

Deasemenea, susține că, așa cum se poate observa din Situația detaliată a impozitului pe venit pe anul 2010, în categoria cheltuielilor deductibile este înregistrată și suma de X lei, reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate în anul 2010, iar din cauza insuficienței cunoașterii funcționării programului informatic de contabilitate X, aceste cheltuieli le-a înregistrat în meniul DECONTURI-LEI pentru deplasările în țara și DECONTURI-VALUTĂ pentru deplasările în Franța (anexele 3 și 4), ele nefiind preluate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Contestatoarea precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală documentele justificative pentru aceste cheltuieli, respectiv: 4 ordine de deplasare în Franța, la firma X și o deplasare la S.C. X SA X, (anexele 5-9), aceste ordine de deplasare fiind înregistrate în Jurnalele de deconturi în lei și în valută (anexa 3 și 4) și achitate în numerar cu ordine de plată.

Contestatoarea precizează că inspectorii fiscali, în timpul controlului au afirmat că nu pot considera aceste cheltuieli de deplasare ca fiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor, întrucât nu înțeleg natura activității desfășurate de ea ca P.F.A. și nici necesitatea și realitatea acestor deplasări. Acest aspect este consemnat la pagina 15 din Raportul de inspecție fiscală, la Cap.V- Alte constatări: "La data, efectuării inspecției fiscale, contribuabilul pentru serviciile prestate pentru X Franța a prezentat doar o „convenție” (Anexa nr. 5), editată în limba franceză, fără traducere legalizată și nu a prezentat contracte, situații de lucrari, devize precum și orice alte documente din care să reiasă natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării acestora, iar pentru serviciile prestate pentru X Franța nu a prezentat nici un document... "

Față de constatările inspecției fiscale mai sus prezentate, contestatoarea face următoarele precizări:

- nu i-a fost cerută o traducere legalizată a Convenției încheiate cu X;
- activitatea PFA X constă, în principal în consultanță tehnică, proiectare, inginerie, asistență în fabricație și la montaj pentru echipamente hidroenergetice și amenajări aferente microhidrocentralelor.

În cazul firmei X Franța, activitatea a constat în acordarea de asistență tehnică în domeniul turbinelor hidraulice de putere mică și mijlocie, în România și în Franța, proiectarea la cerere de componente ale echipamentelor pentru centrale de putere mică și mijlocie, muncind în Franța și în România. Aceasta a presupus deplasarea la locul de amplasare al microhidrocentralelor în Franța, Belgia, Maroc, România, etc.

Asistența tehnică în fabricație și la montaj a impus deplasări la sediul din Franța al X, din X. Transportul s-a făcut cu mașina personală, de cele mai multe ori până în Elveția, unde își are reședința directorul firmei X. Din Elveția, deplasarea în Franța s-a făcut cu mașina dl. X directorul X, iar cazarea în Franța a fost asigurată într-o vilă proprietatea firmei X, motiv pentru care cheltuielile de deplasare au constat doar în diurna prevăzută de lege.

- pentru detalierea serviciilor prestate și a activității desfășurate în timpul deplasărilor în țară și în străinătate, a întocmit fișe de activitate pentru fiecare ordin de deplasare (anexele 5-9).

- conform art.7 din Convenție (anexa nr, 10), și-a asumat obligația păstrării secretului profesional, motiv pentru care nu a putut pune la dispoziția inspecției fiscale proiectele și documentațiile realizate pentru X, care conțineau date tehnice secrete.

- pentru toate serviciile prestate către X, X și ceilalți clienți s-au întocmit facturi, în care s-au specificat serviciile prestate, care s-au încasat prin bancă și care au fost înregistrate la venituri, fapt constat și de inspecția fiscală, care nu le-a considerat venituri neimpozabile.

- jurnalul de deconturări de deplasare, ordinele de deplasare și Situația detaliată de calcul a impozitului pe venit pe anul 2010 au fost puse la dispoziția inspecției fiscale în timpul controlului.

De asemenea, contestatoarea susține că în timpul inspecției fiscale a comunicat organelor de control că a constat că sunt greșeli de operare în Registrul jurnal de încasări și plăți, care nu corespundea cu Situația detaliată a impozitului pe venit.

Astfel, inspectorii fiscali au stabilit veniturile și cheltuielile în baza totalurilor din Registrul jurnal de încasări și plăți, din care au scăzut veniturile neimpozabile și cheltuielile nedeductibile, conform pct. 52 din „O.M.FP. nr.1050/2004”, fără a ține seama de cheltuielile deductibile înregistrate în alte Jurnale și pentru, care existau documente justificative.

Contestatoarea consemnează că într-adevăr, pct 52 din „Ordinul nr.1050/2004” precizează modul de calcul al venitului net impozabil, pe baza încasărilor și plăților înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, însă aceste prevederi trebuie aplicate ținând seama și de celelalte puncte din Ordinul 1040/2004 și de prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul Fiscal, referitoare la veniturile impozabile și cheltuielile deductibile sau nedeductibile. Astfel, susține că dacă, dintr-o eroare, o factură emisă și încasată nu ar fi fost înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, fapt constat cu ocazia controlului, valoarea ei trebuia adăugată la valoarea veniturilor impozabile, calculată conform pct.52 din Ordinul 1040/2004, la fel trebuia procedat și în cazul constatării unor cheltuieli deductibile pentru care există documente justificative.

Contestatoarea, consideră că inspecția fiscală trebuia să țină seama de aceste greșeli de înregistrare în contabilitate și de documentele justificative prezentate și să stabilească corect baza de impunere, diferențele datorate în plus sau în minus după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, conform prevederilor O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art.94 alin.(3) lit.e).

Față de cele prezentate, contestatoarea susține că, venitul net impozabil corect este cel din Situația detaliată a impozitului, prezentată în anexa nr.2 în sumă de X lei, iar impozitul de 16% aferent acestui venit a fost de X lei. Față de impozitul pe venit declarat pe anul 2010, rezultă o diferență, declarată în plus de X lei.

În concluzie, contestatoarea susține că obligațiile de plată suplimentare stabilite de inspecția fiscală prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014, în valoare de X lei, reprezentând diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2010, în sumă de X lei

și obligații fiscale accesorii de plată pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de X lei, nu sunt justificate.

Pentru anul 2011, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat că veniturile brute realizate conform Registrului jurnal de încasări și plăți sunt în suma de X lei la care se adaugă suma de X lei venituri neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, în total X lei.

Totodata, contestatoarea arată că veniturile realizate conform Situației de calcul a impozitului pe venit (anexa nr.11) sunt în sumă de X lei, iar diferența de X lei (X lei -X lei) se compune din:

- diferențe de curs valutar înregistrate greșit în Registrul jurnal de încasări și plăți, în sumă de X lei;

- ridicare numerar cu cardul, înregistrată greșit în Registrul jurnal de încasări și plăți în data de 19.12.2011, în sumă de X lei;

Contestatoarea, menționează că, față de anul precedent, 2010, când inspectorii fiscali au scăzut din venitul brut aportul în numerar și diferențele de curs valutar, în anul 2011 nu au mai făcut acest lucru.

Referitor la suma de X lei, stabilită de inspecția fiscală ca reprezentând venituri neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, făcând trimitere chiar la Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2011 (în care se afirmă că nu sunt înregistrate), contestatoarea susține că, această sumă nu a putut fi identificată.

În ceea ce privește cheltuielile, contestatoarea arată că, inspecția fiscală a constatat că s-au declarat cheltuieli mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, în sumă de X lei. De asemenea, s-au constatat cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de X lei, compuse din:

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți sub formă de plăți card, considerate de inspecția fiscală, pe baza extraselor de cont, ca fiind plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ;

- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit;

- X lei reprezentând achiziție laptop în data de 23.12.2011.

Față de aceste constatări ale inspecției fiscale, contestatoarea precizează:

- suma de X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit pe anul 2011 nu a fost înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți și nici pe cheltuieli deductibile sau nedeductibile, fapt pentru care nu trebuia scăzută din valoarea plăților înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți;

- suma de X lei nu a fost înregistrată pe cheltuieli, fiind înregistrată ca achiziție de imobilizări.

Contestatoarea susține că, așa cum se poate vedea din Situația detaliată a impozitului pe anul 2011 (anexa nr. 11) valoarea cheltuielilor nedeductibile înregistrate (X lei) este mai mare decât valoarea cheltuielilor nedeductibile constatate de inspecția fiscală (X lei).

Din aceeași situație, contestatoarea observă că, în categoria cheltuielilor deductibile este înregistrată suma de X lei reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate în anul 2011. Contestatoarea, precizează că, așa cum a arătat anterior, în argumentele prezentate la constatările inspecției fiscale pentru anul 2010, din cauza insuficienței cunoașterii funcționării programului informatic de contabilitate X, aceste cheltuieli le-a înregistrat în meniul DECONTURI-VALUTĂ pentru deplasările în Franța (anexa nr 12), ele nefiind preluate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Totodata, contestatoarea susține că documentele justificative pentru aceste cheltuieli (ordinele de deplasare semnate și ștampilate de beneficiari) au fost prezentate inspecției fiscale în timpul controlului (anexele nr.13-18), aceștia

considerand aceste cheltuieli de deplasare ca nefiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor, întrucât nu au înțeles natura activității desfășurate de PFA și nici necesitatea și realitatea acestor deplasări.

Contestatoarea precizează că argumentele care dovedesc necesitatea și realitatea acestor deplasări au mai fost prezentate în pagina 4 a contestației, la constatările inspecției fiscale pentru anul 2010, iar pentru detalierea serviciilor prestate și a activității desfășurate în timpul deplasărilor, a întocmit fișe de activitate pentru fiecare ordin de deplasare (anexele 13-18).

Față de cele prezentate mai sus, contestatoarea susține că, în conformitate cu Situația de calcul a impozitului pe anul 2011, rezultă următoarea situație:

- veniturile brute realizate în anul 2011 = X lei;
 - cheltuielile deductibile pe 2011 = X lei;
 - cheltuielile nedeductibile = X lei;
 - venitul net impozabil = X lei;
 - impozitul pe venit = X lei.
- față de impozitul pe venit declarat pe anul 2011 în sumă de X lei, rezultă o diferență declarată în minus în sumă de X lei.

La această diferență de impozit de plată, contestatoarea arată că a calculat următoarele accesorii:

- dobânzi de întârziere: $X \text{ lei} \times X \text{ zile} \times 0,04\% \text{ pe zi} = X \text{ lei}$;
- penalități de întârziere: $X \text{ lei} \times 15\% = X \text{ lei}$.

Astfel, față de obligațiile suplimentare de plată pe anul 2011, stabilite de inspecția fiscală, contestatoarea susține că există următoarele diferențe:

- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011 stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011, stabilită prin Situația de calcul a PFA X = X lei
- diferența de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011 contestată = X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA = X lei;
- diferență de dobânzi de întârziere contestată = X lei,
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de penalități de întârziere contestată = X lei.

Pentru anul 2012, contestatoarea arată că organele de inspecția fiscală au constatat că veniturile brute înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți sunt în sumă de X lei din care se scade suma de X lei, reprezentând ridicare numerar și suma de X lei reprezentând diferențe de curs valutar, înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, veniturile realizate fiind în sumă de X lei.

Față de aceste constatări contestatoarea prezintă următoarele obiecțiuni:

- ridicările de numerar au fost în sumă de X lei și nu de X lei;
- diferențele de curs valutar înregistrate la încasări au fost de X lei și nu de X lei.

Astfel, contestatoarea susține că, scăzând din veniturile brute înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, în sumă de X lei, ridicările de numerar (X lei) și diferențele reale de curs valutar (X lei), rezultă că veniturile brute realizate pe anul 2012 sunt în sumă de X lei, care corespunde cu valoarea veniturilor brute impozabile din Situația detaliată a impozitului pe anul 2012 (anexa nr.19).

În ceea ce privește cheltuielile, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat că în Registrul Jurnal de încasări și plăți au fost înregistrate cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei, din care:

- X lei cheltuieli înregistrate sub formă de plăți card;

- X lei cheltuieli cu achiziția unor bunuri de uz personal;
- X lei reprezentând ridicări de numerar,
- X lei reprezentând plata de impozit pe venit.

Contestatoarea precizează că aceste cheltuieli sunt într-adevăr nedeductibile și au fost înregistrate ca atare în contabilitatea P.F.A. X; ele sunt cuprinse în suma de X lei, care reprezintă totalul cheltuielilor nedeductibile înregistrate pe anul 2012, așa cum se poate observa din Situația detaliată a impozitului pe anul 2012 (anexa nr.19).

Deasemenea, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat că totalul cheltuielilor deductibile pe anul 2012 este de X lei, iar din Situația detaliată a impozitului pe anul 2012, rezultă că, cheltuielile deductibile sunt în suma de X lei, din care cheltuieli de deplasare de X lei (neluate în calcul de inspecția fiscală) și alte cheltuieli X lei.

Din aceeași situație, contestatoarea arată că se observă că, în categoria cheltuielilor deductibile este înregistrată suma de X lei, reprezentând cheltuieli de deplasare efectuate în anul 2012. Contestatoarea, precizează că, așa cum a arătat anterior, în argumentele prezentate la constatările inspecției fiscale pentru anul 2010 și 2011, din cauza insuficienței cunoașterii funcționarii programului informatic de contabilitate X, aceste cheltuieli le-a înregistrat în meniul DECONTURI-LEI pentru deplasările în țară și DECONTURI-VALUTĂ pentru deplasările în Franța (anexele 20 și 21), ele nefiind preluate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Totodata, contestatoarea susține că documentele justificative pentru aceste cheltuieli (ordinele de deplasare semnate și ștampilate de beneficiari) au fost prezentate inspecției fiscale (anexele nr. 22-31), aceștia considerând aceste cheltuieli de deplasare ca nefiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor, întrucât nu au înțeles natura activității desfășurate de ea ca PFA și nici necesitatea și realitatea acestor deplasări.

Contestatoarea precizează că, argumentele care dovedesc necesitatea și realitatea acestor deplasări au mai fost prezentate în pagina 4 a contestației, la constatările inspecției fiscale pentru anul 2010, iar pentru detalierea serviciilor prestate și a activității desfășurate în timpul deplasărilor în țară și în străinătate a întocmit fișe de activitate pentru fiecare ordin de deplasare (anexele 22-31).

Față de cele prezentate, contestatoarea susține că în conformitate cu Situația de calcul a impozitului pe anul 2012, rezultă următoarea situație:

- veniturile brute realizate în anul 2012 = X lei;
- cheltuielile deductibile pe anul 2012 = X lei;
- venitul net impozabil = X lei;
- impozitul pe venit = X lei;
- față de impozitul pe venit declarat pe anul 2012 în sumă de X lei, rezultă o diferență declarată în minus în sumă de X lei.

La această diferență de impozit de plată, contestatoarea arată că a calculat următoarele accesorii:

- dobânzi de întârziere: X lei x X zile x 0,04% pe zi = X lei;
- penalități de întârziere: X lei x 15% = X lei.

Astfel, față de obligațiile suplimentare de plată pe anul 2012, stabilite de inspecția fiscală, contestatoarea susține că există următoarele diferențe:

- diferență de impozit pe venitul net anual, stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual, stabilită prin Situația de calcul a PFA X = X lei.
- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2012 contestată = X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA X = X lei;

- diferența de dobânzi de întârziere contestată = X lei,
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de penalități de întârziere contestată = X lei.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, datorată pe anul 2012, contestatoarea arată că inspecția fiscală a constatat o diferență suplimentară de plată de X lei, pentru care s-au calculat dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

Deoarece, venitul net impozabil realizat în anul 2012 a fost de X lei, iar cel declarat a fost de X lei, contestatoarea susține că valoarea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată în plus este: X lei - X lei = X lei x 5,5% = X lei.

La această contribuție contestatoarea susține că accesoriile sunt:

- dobânzi de întârziere = X lei x X zile x 0,04% pe zi = X lei
- penalități de întârziere = X lei x 15 % = X lei.

Față de contribuția de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012, stabilită de inspecția fiscală, contestatoarea susține că există următoarele diferențe:

- diferență de CASS, stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de CASS, stabilită de PFA X = X lei.
- diferența de contribuție de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 contestată = X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de dobânzi de întârziere contestată = X lei.
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de penalități de întârziere contestată = X lei.

În susținerea contestației contestatoarea mai face următoarele precizări:

În data de 25.02.2014, contestatoarea precizează că a fost chemată la sediul organelor fiscale unde i s-a solicitat să dea o Notă explicativă (Anexa nr.4 la Raportul de inspecție fiscală), după care i s-a comunicat că va fi sancționată cu amendă contravențională de X lei, pentru necompletarea lunară și neînregistrare la organul fiscal a Registrului jurnal de încasări și plăți, sancțiune pe care nu a contestat-o.

În ceea ce privește rezultatele controlului, contestatoarea susține că i s-a spus că există niște diferențe, fără a i se comunica suma acestora și a i se prezenta Raportul de inspecție preliminar.

Totodata, susține că i s-a cerut să dea o declarație pe un formular în care i s-a spus să scrie că nu are obiecțiuni și puncte de vedere diferite față de Raportul de inspecție fiscală și să menționeze că i s-au restituit toate registrele și documentele puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, fiindu-i explicat că așa prevăd normele legale privind controlul fiscal.

Contestatoarea menționează că după primirea Raportului de inspecție fiscală, în data de 18.03.2014, a apelat la serviciile unui expert contabil, cu ajutorul căruia a formulat prezenta contestație.

În drept, contestatoarea își fundamentează contestația pe prevederile art.48 alin.(5) lit.c) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.44 lit.c) din O.M.F.P. nr.1040/2004 actualizat, art.94 alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.e), art.213 alin.(4) din OG.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În susținerea cauzei, contestatoarea anexează următoarele:

- copia adresei nr.X/18.03.2014;

- copia Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014;
- copia Dispoziției nr.X/25.02.2014 privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală,
- copia Deciziei de impunere nr. X/25.02.2014;
- copia Deciziei de impunere nr. X/25.02.2014;
- copia Deciziei de impunere nr. X/25.02.2014;
- anexele nr. 1- 31 (58 de file).

II. Organele de inspecție fiscală, în baza prevederilor O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au efectuat la X P.F.A., inspecția fiscală generală în ceea ce privește impozitul pe venit pentru perioada 13.08.2010 - 31.12.2012, respectiv contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012.

Constatările inspecției au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, iar în baza acestora a fost emisă:

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus ,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus ,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - contribuția socială de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată.

Organele de inspecție fiscală consemnează că, contribuabilul nu este înregistrat ca și platitor de taxa pe valoarea adăugată, precum și faptul că în perioada 13.08.2010 – 31.12.2012 nu a avut personal angajat.

Activitatea principală a P.F.A X: Activități de inginerie și consultanță tehnică legate de acestea (7112).

În ceea ce privește *impozitul pe venit din activități independente*, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele aspecte:

- verificarea realității declarațiilor în corelație cu datele din evidența contabilă în partidă simplă, declarațiile speciale sau orice alte documente justificative existente în evidența contribuabilului, precum și cu alte declarații depuse în conformitate cu prevederile legale în vigoare;

- verificarea modului de evidențiere a veniturilor, precum și înregistrarea tuturor veniturilor aferente activității desfășurate;

- verificarea documentelor cu regim special, pretipărite și a celor cu care au fost achiziționate;

- verificarea modului de înregistrare a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor precum și tratamentul fiscal al acestora;

- verificarea evoluției patrimoniului afacerii și modului de evidențiere în cheltuieli, respectiv în venituri a oricaror intrări sau ieșiri de bunuri.

Anul 2010

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală consemnează :

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate de X P.F.A, înregistrată la AFP Reșița sub nr. X din 13.05.2011, pe anul 2010, rezultă următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei.

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din Romania de persoanele fizice nr.X emisă în data de 26.05.2011 de către AFP Reșița, pe anul 2010, rezultă următoarea situație financiar contabilă:

X P.F.A.

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus	X lei.

Potrivit Registrului Jurnal de încasări și plăți, pentru anul 2010 (Anexa nr.1), rezultă următoarea situație financiar contabilă:

X P.F.A.

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei.

Urmare verificării efectuate pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) *În ceea ce privește veniturile realizate:*

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în suma de X lei (X lei – X lei).

- contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1) un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei (X lei - X lei), ca urmare a înregistrării eronate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1) a sumei de X lei, reprezentând aport în numerar, respectiv a sumei de X lei reprezentând diferența de curs valutar.

Având în vedere cele arătate mai sus, a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mic față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei – X lei).

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în sumă de X lei.

Totodata, pentru anul 2010 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în sumă de X lei, după cum urmează :

- X lei reprezentand cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1), sub forma de plăți card, deplasări și decont deplasare. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.

- X lei reprezentand cheltuiela înregistrată în Registrul Jurnal de încasări și plăți în baza unei facturi care nu îndeplinește calitatea de document justificativ, respectiv aceasta nu a fost emisă pe X P.F.A., C.I.F. : X .

- X lei reprezentand cheltuieli cu plata impozitului pe venit.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de venit net impozabil în suma de X lei, ținând cont de următoarele elemente : X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența cheltuieli declarate în plus față de cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți – X lei diferența de venit brut realizat mai mic față de cel declarat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 44 alin.(1), art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit. a), alin.(7) lit. c) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art.44 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art.48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

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

Deasemenea, au fost încălcate și prevederile pct. 13, 14, 15, 43 lit. a), 48 lit. a), 51 și 52 din Ordinul 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, care stipulează:

„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.

[...]

43. 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;

[...]

48. Venitul brut cuprinde:

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

[...]

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

[...]

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2010 în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei – X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei – X lei)
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Astfel, pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență s-a stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Diferența	Nr. zile	Cota	Dobânzi/Majorări	Perioada pentru care se calculează
Debit X lei x	X zile x	0,04 %/zi =	X lei	(16.05.2011 – 25.02.2014)

Dobânzile/Majorările de întârziere în sumă de X lei au fost calculate conform art.120 alin.(2) din OG.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Debit X lei x 15 % = X lei (penalități de întârziere).Penalitățile în sumă de X lei, au fost calculate conform art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Total dobânzi/majorări și penalitati de întârziere: X lei.

Anul 2011

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală consemnează :

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate de X P.F.A, înregistrată la AFP Reșița sub nr.X din 17.05.2012, pe anul 2011 rezultă următoarea situație financiar-contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Conform Deciziei de impunere anuala pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, nr.înregistrare X emisă în data de 17.05.2012 de catre AFP Reșița, pe anul 2011 rezultă următoarea situație financiar contabilă :

X P.F.A.

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;

Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus X lei.

Potrivit Registrului Jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) rezultă următoarea situație financiar contabilă, pentru anul 2011 :

X P.F.A.

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Urmare verificarii efectuate pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).
- contribuabilul a realizat un venit brut mai mare decât cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).

Având în vedere cele arătate a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mare față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei + X lei).

b) în ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).

Totodată, pentru anul 2011 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2), în sumă de X lei, după cum urmează :

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.2), sub forma de plăți card. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.
- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit.
- X lei reprezentând cheltuiela cu achiziția unui laptop în data de 23.12.2011, înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți integral, fără a se face amortizarea acestuia, respectiv acesta nu a fost înregistrat în Registrul inventar, conform prevederilor legale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de venit net impozabil în sumă de X lei, ținând cont de următoarele elemente : X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal – X lei diferența de cheltuieli declarate mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 44 alin.(1), art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin. (4) lit. a), alin. (7) lit. c), lit.i) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art.44 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art.48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

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

[...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar; "

Deasemenea, au fost încălcate și prevederile pct. 13, 14, 15, 43 lit. a), 48 lit. a), 49, 51 și 52 din Ordinul 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, care stipulează:

„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.

[...]

43. 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;

[...]

48. Venitul brut cuprinde:

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

[...]

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

[...]

49. [...] Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a).

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2011, în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei + X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei – X lei)
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Astfel, pentru anul 2011 a rezultat o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Diferența Nr. zile Cota Dobânzi/Majorări Perioada pentru care se calculează
Debit X lei x X zile x 0,04 %/zi = X lei (26.05.2012 – 25.02.2014)

Dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei au fost calculate conform art.120 alin.(2) din O.G.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
Debit X lei x 15 % = X lei (penalități de întârziere). Penalități în sumă de X lei au fost calculate conform art.120¹ din O.G. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Total dobânzi/majorări și penalități de întârziere: X lei.

Anul 2012

Pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală consemnează :

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate de X P.F.A., înregistrată la AFP Reșița sub nr. X din 17.05.2013, pe anul 2012 rezultă următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, nr. X emisă în data de 12.06.2013 de către AFP Reșița, pe anul 2012 rezultă următoarea situație financiar contabilă :

X P.F.A.

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în minus	X lei .

Potrivit Registrului Jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3), rezultă următoarea situație financiar contabilă pentru anul 2012 :

X P.F.A.

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Urmare verificării efectuate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei (X lei – X lei).
- contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3), un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei (X lei – X lei), ca urmare a înregistrării în Registrul jurnal de încasări și plăți a sumei de X lei, reprezentând ridicări în numerar, respectiv a sumei de X lei reprezentând diferența de curs valutar.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mare față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei – X lei).

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei (X lei –X lei).

Totodată, pentru anul 2012 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei, după cum urmează:

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.3), sub forma de plăți card. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici

din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.

- X lei reprezentând cheltuieli pentru uzul personal al contribuabilului (televizor, mașina de spălat vase).
- X lei sume înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți la coloana plăți prin bancă reprezentând ridicari numerar.
- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de venit net impozabil în sumă de X lei, ținând cont de următoarele elemente : X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența de cheltuieli declarate mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 44 alin.(1), art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin. (4) lit. a), alin. (7) lit. a), lit.c) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

“Art.44 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art.48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă.

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

[...]

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

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]

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

Deasemenea, au fost încălcate și prevederile pct. 13, 14, 15, 43 lit. a), 48 lit. a), 51 și 52 din Ordinul 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, care stipulează:

„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. [...]

43. 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;

[...]

48. Venitul brut cuprinde:

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

[...]

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

[...]

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2012, în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei + X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei - X lei)
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Astfel, pentru anul 2012 a rezultat o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Diferența	Nr. zile	Cota	Dobânzi/Majorări	Perioada pentru care se calculează
Debit	X lei x X zile x 0,04%/zi =		X lei	(26.05.2013 – 25.02.2014)

Dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei au fost calculate conform art.120 alin.(2) din OG.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Debit X lei x 15 % = X lei (penalități de întârziere). Penalitățile în sumă de X lei au fost calculate conform art.120¹ din O.G. 92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Total dobânzi/majorări și penalități de întârziere: X lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale efectuată pentru anul 2012, contribuabilul datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei (X lei x 5,5 %), pentru care au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că au fost încălcate prevederile art. 296 ²¹, art.296²² din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„Contribuabili

ART.296²¹

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- membrii întreprinderii familiale;
- persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- persoanele care realizează venituri din profesii libere;
- persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;

Baza de calcul

ART. 296²²

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Modul de calcul al dobânzilor/majorărilor și penalităților de întârziere :

Diferența	Nr. zile	Cota	Dobânzi/Majorări	Perioada pentru care se calculează
Debit	X lei x X zile x 0,04 %/zi =		X lei	(26.05.2013 – 25.02.2014)

Dobânzile/majorările de întârziere în sumă de X lei au fost calculate conform art.120 alin.(2) din OG.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Debit $X \text{ lei} \times 15 \% = X \text{ lei}$ (penalități de întârziere). Penalitățile în sumă de $X \text{ lei}$ au fost calculate conform art.120¹ din O.G.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Total dobânzi/majorări și penalități de întârziere: $X \text{ lei}$.

Referitor la plățile efectuate prin bancă, conform extraselor de cont existente, înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți, sub formă de : "plăți card, deplasări și deconturi de deplasare" pentru care acesta nu a prezentat documente justificative la data efectuării inspecției fiscale, așa cum s-a aratat în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de inspecție fiscală precizează faptul ca prin Nota explicativă din data de 25.02.2014, dată de către domnul X în calitate de reprezentant legal la X P.F.A., acesta confirmă faptul că, aceste plăți efectuate prin bancă au fost făcute la : "benzinării, supermarketuri și alte societăți din țară și străinătate", declarând că nu a pastrat documentele pentru acestea, "știind că nu sunt cheltuieli deductibile".

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează că la data efectuării controlului, contribuabilul, pentru serviciile prestate pentru X Franța a prezentat doar o "convenție" (Anexa nr. 5), editată în limba franceză, fără traducere legalizată, și nu a prezentat contracte, situații de lucrări, devize, precum și orice alte documente din care să reiasă natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării acestora, iar în ceea ce privește serviciile prestate pentru X Franța, nu a prezentat nici un document, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au întocmit "Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. X din 25.02.2014."

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

În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014 organele de inspecție au emis trei de decizii impunere și anume:

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2010,

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2011,

- Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2012.

Perioada supusă inspecției fiscale în ceea ce privește impozitul pe venit a fost 13.08.2010 - 31.12.2012, iar în ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate perioada 01.01.2012 - 31.12.2012.

1. Referitor la diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de $X \text{ lei}$ și a accesoriilor aferente în sumă de $X \text{ lei}$ stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2010,

cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste sume, în condițiile în care argumentele și documentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de impozit pe venit net anual în plus în sumă de X lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere).

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014, organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate pentru anul 2010 la X P.F.A, au constatat următoarele:

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate pe anul 2010, înregistrată la AFP Reșița sub nr. X din 13.05.2011, a rezultat următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei.

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice nr. X emisă în data de 26.05.2011 de către AFP Reșița, pe anul 2010, a rezultat următoarea situație financiar contabilă:

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus	X lei.

Potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți pentru anul 2010, a rezultat următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei.

Pentru anul 2010, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) *În ceea ce privește veniturile realizate:*

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în suma de X lei (X lei – X lei).
- contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1) un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei (X lei - X lei), ca urmare a înregistrării eronate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1) a sumei de X lei, reprezentând aport în numerar, respectiv a sumei de X lei reprezentând diferența de curs valutar.

Având în vedere cele arătate mai sus, a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mic față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei – X lei).

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în sumă de X lei.

Totodată, pentru anul 2010 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1) în sumă de X lei, după cum urmează :

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1), sub forma de plăți card, deplasări și decont deplasare. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.
- X lei reprezentând cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în baza unei facturi care nu îndeplinește calitatea de document justificativ, respectiv aceasta nu a fost emisă pe X P.F.A., C.I.F. : X.
- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de venit net impozabil în suma de X lei, ținând cont de următoarele elemente : X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența de cheltuieli declarate în plus față de cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți – X lei diferența de venit brut realizat mai mic față de cel declarat.

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2010, în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei – X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei – X lei)
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Astfel, pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență s-a stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, și anume: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei (X lei x X zile x 0,04 % /zi) pentru perioada 16.05.2011 – 25.02.2014 precum și penalități de întârziere în sumă de X lei (X lei x 15 %).

Prin contestație, contestatoarea susține că obligațiile de plată suplimentar stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014, pe anul 2010 nu sunt justificate, pe considerentul că venitul net impozabil corect este cel din Situația detaliată a impozitului an 2010 (anexa 1), pe care o atașează la contestația formulată.

Contestatoarea susține că, potrivit Situației detaliate a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1), editată cu ajutorul programului de contabilizare în partidă simplă X, venitul impozabil realizat în anul 2010 a fost de X lei, cheltuielile deductibile de X lei, iar cheltuielile nedeductibile de X lei. Venitul net impozabil a fost de X lei, iar impozitul de 16% aferent acestui venit a fost de X lei, și cum impozitul pe venit declarat pe anul 2010 a fost de X lei, rezultă o diferență declarată în plus de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit. a), lit. b), alin.(7) lit. c), alin.(8) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(...)

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(...)

(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;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

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

(...)

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(...)

coroborate cu prevederile pct. 36 și pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.(...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(...)

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Deasemenea, 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, stipulează următoarele:

“B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

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.”

“F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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; (...)”

“G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

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

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

(...)

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Potrivit prevederilor art.63 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 63 Forța probantă a documentelor justificative și evidențele contabile

*Documentele justificative și **evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “*

Referitor la conducerea evidenței contabile și întocmirea declarațiilor, art. 80 alin.(5) și art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Art.80

(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

“Art.82

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, *corespunzătoare situației sale fiscale*. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

La titlul VII “Inspekția fiscală” Cap.I “Sfera inspekției fiscale” art. 94 alin.(2) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; (...) “

În cauza analizată se reține că, pentru anul 2010 organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat (X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența de cheltuieli declarate în plus față de cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți – X lei diferența de venit brut realizat mai mic față de cel declarat).

Pentru diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat).

Se reține că, în susținerea cauzei, contestatoarea a depus “Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1)”, „Fișa operațiunilor pentru cheltuieli nedeductibile (anexa nr.2)”, deconturi (anexa nr.3), Convenția încheiată între X P.F.A. și X Franța, ordine de deplasare, fișe de activitate și dispoziții de plată către caserie, documente asupra cărora organele de inspecție fiscală s-au pronunțat prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Referitor la argumentele invocate de contestatoare în susținerea contestației:

În ceea ce privește conducerea evidenței contabile în partidă simplă

Contestatoarea susține faptul că diferențele între veniturile și cheltuielile declarate prin Declarația 200 și veniturile și cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți au apărut întrucât pentru perioada verificată (2010-2012) evidența contabilă s-a ținut întâi manual, după care evidența contabilă s-a refăcut prin utilizarea programului informatic de contabilitate în partidă simplă elaborat de S.C. X SA, iar între rezultatele celor două evidențe a constatat diferențe, dar nu a mai depus declarații rectificative, deoarece a început inspecția fiscală.

Referitor la acest argument reținem precizările aduse de organele de inspecție fiscală în referatul cu propuneri de soluționare a contestației și anume: „... nu poate fi vorba de evidență contabilă ținută manual, în condițiile în care aceasta nu a întocmit Registrul Jurnal de încasări și plăți în format pe hartie, fapt pentru care a fost și sancționată de organele de inspecție fiscală cu amendă contravențională.”

Mai mult de atât, acestea precizează și faptul că „există diferențe între situațiile fiscale editate în format electronic prezentate în timpul inspecției fiscale și situațiile fiscale editate în format electronic ulterior inspecției fiscale, fapt ce demonstrează că evidența contabilă a fost modificată după terminarea inspecției fiscale.”

Astfel, la dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au anexat ”Situația impozit 2011 (anexa nr. 1) care a fost prezentată de contestatoare în timpul controlului.

De asemenea, la dosarul contestației se află Registrul jurnal de încasări și plăți pe 2011 (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), aceasta având înscris « verificat azi 25.02.2014 », semnat de către organele de inspecție fiscală, fiind certificat sub semnătură și ștampilat și de către contestatoare.

În ceea ce privește veniturile realizate pentru anul 2010,

Contestatoarea susține că diferența de X lei, dintre veniturile declarate (X lei) și cele realizate (X lei) nu se datorează înregistrării la venituri a aportului în numerar de X lei și nici a diferențelor de curs valutar, așa cum se afirmă în raportul de inspecție fiscală, ci includerii din greșeală, în valoarea veniturilor brute din Declarația 200 pe anul 2010, a valorii a două facturi emise la finele anului 2010 și care au fost încasate prin bancă la începutul anului 2011.

Deși, face această afirmație contestatoarea nu precizează care sunt în fapt cele două facturi la care face trimitere.

Se reține însă, precizările organelor de inspecție fiscală, și anume că veniturile aferente anului 2010 au fost stabilite conform sumelor încasate prin bancă în baza extraselor de cont puse la dispoziția acestora de către contestatoare.

De altfel, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, contestatoarea a realizat în fapt un venit brut mai mic față de venitul brut declarat, în sumă de X lei (X lei – X lei), de care organelor de inspecție fiscală au ținut cont la calculul venitului impozabil pe anul 2010.

Suma de X lei (X lei – X lei) a rezultat ca urmare a faptului că, contestatoarea a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), iar suma de X lei (X lei – X lei) a rezultat datorită faptului că, în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală) contestatoarea a înregistrat un venit brut mai mare decât venitul brut realizat, ca urmare a înregistrării eronate a sumei de X lei reprezentând aport în numerar, respectiv a sumei de X lei reprezentând diferența de curs valutar.

Prin urmare, afirmația contestatoarei nu poate fi reținută în susținerea cauzei.

În ceea ce privește cheltuielile realizate pe anul 2010,

Contestatoarea susține că atât factura în sumă de X lei care nu a fost emisă pe PFA, ci pe o persoană fizică cât și impozitul pe venit în sumă de X au fost înregistrate în contabilitatea X P.F.A. ca și cheltuieli nedeductibile, așa cum se poate vedea din Fișa operațiunilor pentru cheltuieli nedeductibile (anexa nr.2) și din Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1).

Raportat la această afirmație, se reține că organelor de inspecție fiscală au luat în calculul cheltuielile realizate de contestatoare pe anul 2010 asa cum au fost ele înregistrate în contabilitatea în partidă simplă, stabilind diferențe suplimentare de cheltuieli nedeductibile fiscal în ceea ce privește impozitul pe venit pentru anul în discuție.

Din analiza documentelor aduse de contestatoare în susținerea cauzei, respectiv Fișa operațiunilor pentru cheltuieli nedeductibile (anexa nr.2) și Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1) comparativ cu Registrul jurnal de încasări și plăți pe 2010 (Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), respectiv Situația impozit 2010 (Anexa nr.1) - care în fapt a și fost prezentată organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, rezultă contrariul celor susținute de contestatoare.

Atât suma de X lei (nr.doc. X/20.09.2010), cât și impozitul pe venit în sumă de X lei (X lei nr.doc. X/20.09.2010 + X lei nr.doc. X/21.12.2010) se află înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți pe 2010 (Anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală), certificat sub semnătură și ștampilat de către contestatoare, semnat și de organelor de inspecție fiscală care au înscris « verificat azi 25.02.2014 ».

De asemenea, Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1) adusă de contestatoare în susținerea cauzei prezintă date diferite comparativ cu Situația impozit 2010 (Anexa nr.1) anexată de organelor de inspecție fiscală la dosarul contestației și care a fost prezentată în timpul controlului, aceste diferențe contatându-se îndeosebi în ceea ce privește cuantumul cheltuielilor nedeductibile.

De altfel, față de această susținere a contestatoarei, organelor de inspecție fiscală precizează că este eronată, în condițiile în care atât „Fișa operațiunilor pentru cheltuieli nedeductibile (anexa nr.2)” cât și Situația detaliată a impozitului pe anul 2010 (anexa nr.1)” sunt întocmite de contribuabil după terminarea inspecției fiscale.

Prin urmare, susținerea contestatoarei nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la susținerea contestatoarei că, din suma de X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, doar suma de X lei reprezintă cheltuieli nedeductibile, iar diferența de X lei reprezintă ridicări de numerar și plăți cu cardul, care nu au fost înregistrate pe cheltuieli deductibile sau nedeductibile, ele fiind înregistrate ca decontări, aceasta nu poate fi reținută în soluționarea cauzei întrucât așa cum este consemnat în raportul de inspecție fiscală și cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), contestatoarea a înregistrat pe cheltuieli "sub forma de plăți card, deplasări și decont deplasare" suma de X lei.

Mai mult de atât, referitor la aceste plăți efectuate prin bancă, conform extraselor de cont și înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2010, sub forma de "plăți card, deplasări și decont deplasare", pentru care nu au fost prezentate documente justificative la data efectuării controlului, se reține din cuprinsul raportului de inspecție fiscală că, prin nota explicativă din data de 25.02.2014, dată de către domnul X în calitate de reprezentant legal la X P.F.A., acesta confirmă faptul că aceste plăți efectuate prin bancă au fost la "benzinarii, supermarket-uri și alte societăți din țară și străinătate", declarând că nu a păstrat documentele pentru acestea. "știind că nu sunt cheltuieli deductibile".

În ceea ce privește suma de X lei reprezentând cheltuieli de deplasare aferente anului 2010, **neincluse pe cheltuieli de către contestatoare**, respectiv neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2010, se rețin următoarele:

Contestatoarea consideră că aceste cheltuieli de deplasare sunt deductibile la calculul venitului impozabil pentru anul 2010, chiar și în condițiile în care nu au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, acestea fiind preluate în meniul Deconturi-lei pentru deplasările în țară și Deconturi-valută pentru deplasările în Franța, întrucât au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor.

În susținere, contestatoarea anexează, situații deconturi 2010 (anexa nr. 3, 4), ordine de deplasare nr.X, X, X, X, X însoțite fiecare din ele de dispoziții de plată - nr.X, X, X, X și de fișe de activitate nr. X, X, X, X, X (anexa 5, 6, 7,8, 9,) și Convenția încheiată între X P.F.A. și X Franța, tradusă în limba română, de traducător autorizat (anexa nr.10).

Cum a mai fost menționat, asupra documentelor depuse de contestatoare organele de inspecție fiscală s-au pronunțat prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți (anexa nr.1 la raportul de inspecție fiscală), contestatoarea nu a înregistrat aceste cheltuieli de deplasare.

În primul rând, prima condiție pe care trebuia să o îndeplinească contribuabilul pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe anul 2010, era să le înregistreze în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Potrivit prevederilor legale enunțate, orice sumă plătită sau încasată se înregistrează în mod obligatoriu în Registrul jurnal de încasări și plăți.

De asemenea, evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei impozitare.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile realizate de contestatoare pe anul 2010 așa cum au fost ele înregistrate în contabilitatea în partidă simplă.

Venitul net anual din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, pe baza

datelor din contabilitatea în partidă simplă, ori în cazul de față, suma în discuție nu a fost înregistrată în contabilitatea în partidă simplă ca și cheltuieli de deplasare.

Sustinerea contestatoarei că nu cunoaște funcționarea propriului program informatic de contabilitate X, nu poate fi reținută în susținerea cauzei, aceasta nu se poate prevala de propria sa greșeală.

În al doilea rând, pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie considerate deductibile la calculul venitului impozabil este ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente, potrivit prevederilor art. 48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal.

Simpla anexare la dosarul contestației a unor ordine de deplasare pentru deplasări în țară și străinătate, însoțite fiecare din ele de dispoziții de plată și de fișe de activitate întocmite de către contestatoare, nu este suficientă pentru a justifica că sunt efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și pot fi considerate deductibile la calculul venitului impozabil, în condițiile în care acestea nu sunt însoțite de alte documente justificative, respectiv: contracte, situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune, etc., din care să rezulte natura serviciilor prestate, locul prestării acestora, perioada în care au fost prestate.

Contrar susținerii contestatoarei referitoare la faptul că pentru toate serviciile prestate către X și X Franța și ceilalți clienți s-au întocmit facturi, „în care s-au specificat serviciile prestate”, se reține că apare înscris doar „Prestații servicii de inginerie luna...” – exemplificăm cu fact.nr.X/14.08.2010 emisă de X PFA către X (anexa nr.15 la dosarul cauzei – pag.52).

Referitor la Convenția încheiată între X P.F.A. și X Franța, încheiată la data de 15.08.2010, anexată la contestația formulată, se reține că aceasta este o convenție de muncă care stabilește cadrul general al colaborării între cele două entități, fără a preciza concret ce servicii vor fi prestate, locul prestării acestora, perioada în care vor fi prestate, drepturile și obligațiile părților, etc., elemente specifice unui contract și nu a unei convenții.

Raportat la argumentele și documentele depuse de contestatoare la contestația formulată, se rețin și precizările organelor de inspecție fiscale formulate în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, și anume:

« În ceea ce privește fișele de activitate și dispozițiile de plată către caserie precizăm că acestea au fost întocmite de contestator ulterior inspecției fiscale ... » și nu pot fi luate în considerare de organele de inspecție fiscală.

În subsidiar, se rețin și următoarele aprecieri aduse de organele de inspecție fiscale, pentru cauza în discuție:

« ... analizând documentele depuse de contestatoare la dosarul cauzei, respectiv ordinele de deplasare și fișele de activitate anexă la acestea, în comparație cu datele privind plățile efectuate de contestator prin bancă, înscrise în extrasele de cont puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, apar anumite discordanțe:

Astfel, în Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **09.09.2010-23.09.2010** d-nul X se află în locația X din Franța. Din extrasul de cont nr.X/16.09.2010 (anexa nr.4 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X din Macedonia în data de **12.09.2010**, din extrasul de cont nr.X/17.09.2010 (anexa nr.5 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X din Grecia în data de **13.09.2010**, din extrasul de cont nr.X/21.09.2010 (anexa nr.6 la prezentul referat.)

rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X din Grecia în data de **15.09.2010** și o interogare de sold în data de **20.09.2010** la un ATM din localitatea X.

În Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **11.11.2010-20.11.2010** d-nul X se afla în locația X din Franța. Din extrasul de cont nr.X/17.11.2010 (anexa nr.7 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul P.F.A. X în localitatea X în data de **16.11.2010**. »

Astfel, nu poate fi reținută susținerea contestatoarei că aceste cheltuieli sunt efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, *justificate prin documente*..

Referitor la afirmația contestatoarei potrivit căreia inspectorii fiscali au afirmat în timpul controlului că nu pot considera aceste cheltuieli de deplasare ca fiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor, întrucât nu înțeleg natura activității desfășurate de aceasta ca P.F.A. și nici necesitatea și realitatea acestor deplasări, făcând trimitere la cele consemnate în raportul de inspecție fiscală la capitolul V „Alte constatări”, organelor de inspecție fiscală prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, precizează:

„ ... aceasta se află într-o eroare profundă, întrucât întocmirea „Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014”, prin care i s-a cerut contestatoarei să prezinte contracte, situații de lucrări, devize precum și orice alte documente din care să reiasă natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării acestora, pentru serviciile prestate pentru X și X Franța, a fost de a stabili dacă contestatoarea era obligată să se înregistreze în „Registrul operatorilor intracomunitari”, conform prevederilor legale.

Organele de inspecție fiscală, au înțeles foarte bine activitatea desfășurată de PFA X, ceea ce nu pot înțelege organele de inspecție fiscală, în lipsa unor documente justificative (contracte, situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune, etc.), care este natura serviciilor prestate către diverși clienți din țară și străinătate, respectiv locul prestării acestora, perioada în care au fost prestate pentru X Franța, pentru a se putea stabili necesitatea și oportunitatea deplasărilor în țară și străinătate, precum și numărul de zile necesare pentru prestarea serviciilor.”

Având în vedere cele reținute mai sus, se deduce că prin contestație se încearcă să se obțină diminuarea venitului net anual impozabil și implicit a impozitului pe venit stabilit în plus de organele de inspecție fiscală, prin solicitarea unor cheltuieli suplimentare, respectiv cheltuieli de deplasare în sumă de X lei, cu ocazia formulării contestației, aceste cheltuieli nefiind înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contestatoarei, în cauză nepunându-se problema înregistrării unor greșeli de înregistrare în contabilitate, constatate de contestatoare.

Prin urmare, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile legale la stabilirea stabilită venitul net impozabil pentru anul 2010, pe baza înregistrărilor din evidența contabilă în partidă simplă ale contestatoarei; argumentele și documentele aduse în susținere de aceasta nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În concluzie, având în vedere cele arătate mai sus, se reține că organele de inspecție fiscală în mod corect și legal au stabilit pentru anul 2010 în sarcina contestatoarei diferența de venit net în sumă de X lei față de cel declarat, pentru care au stabilit un impozit pe venit în plus în sumă de **X lei** (X lei impozit pe venitul net

realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), motiv pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația privind acest capăt de cerere.

Referitor suma totală de X lei reprezentând accesoriile de plată aferente impozitului pe venit anual stabilit suplimentar în plus, din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei, stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la Decizia de impunere nr.X25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, parțial contestată, pentru diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de **X lei** și accesoriile aferente în sumă de **X lei**,

cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste sume, în condițiile în care, pe de o parte, din eroare organele de inspecție fiscală au considerat suma de X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit pe anul 2011, ca o cheltuială nedeductibilă la calculul venitului impozabil pe anul 2011, aceasta nefiind înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți pentru anul 2011, iar pe de altă parte, celelalte argumentele și documentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de impozit pe venit net anual în plus în sumă de X lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) .

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014, organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate pentru anul 2011 la X P.F.A, au constatat următoarele:

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate pe anul 2011, înregistrată la AFP Reșița sub nr.X din 17.05.2012 a rezultat următoarea situație financiar- contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, nr. X emisă în data de 17.05.2012 de către AFP Reșița, pe anul 2011 a rezultat următoarea situație financiar contabilă :

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în plus	X lei.

Potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) a rezultat următoarea situație financiar contabilă, pentru anul 2011 :

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Pentru anul 2011, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).
- contribuabilul a realizat un venit brut mai mare decât cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).

Având în vedere cele arătate a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mare față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei + X lei).

b) în ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2) în sumă de X lei (X lei – X lei).

Totodată, pentru anul 2011 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 2), în sumă de X lei, după cum urmează :

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.2), sub forma de plăți card. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.
- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit.
- X lei reprezentând cheltuiela cu achiziția unui laptop în data de 23.12.2011, înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți integral, fără a se face amortizarea acestuia, respectiv acesta nu a fost înregistrat în Registrul inventar, conform prevederilor legale.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferența de venit net impozabil în sumă de X lei, ținând cont de următoarele elemente : X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal – X lei diferența cheltuieli declarate mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat.

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2011, în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei + X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei – X lei)

Venit net X lei ;
Impozit pe venit X lei .

Astfel, pentru anul 2011 a rezultat o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei (X lei x X zile x 0,04 %) pentru perioada 26.05.2012 – 25.02.2014 și penalități de întârziere în sumă de X lei (X lei x 15 %).

Prin contestație, contestatoarea susține că față de obligațiile suplimentare stabilite de inspecție fiscală există următoarele diferențe:

- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011 stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011, stabilită prin Situația de calcul a PFA X = X lei
- diferența de impozit pe venitul net anual, pe anul 2011 contestată = X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de dobânzi de întârziere contestată = X lei.
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de penalități de întârziere contestată = X lei.

Contestatoarea prezintă la contestația formulată Situația detaliată a impozitului pe anul 2011 (anexa nr.11) susținând că potrivit acesteia rezultă o altă situație de calcul a impozitului pe venit decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, și anume:

- veniturile brute realizate în anul 2011 = X lei;
- cheltuielile deductibile pe 2011 = X lei;
- cheltuielile nedeductibile = X lei;
- venitul net impozabil = X lei;
- impozitul pe venit = X lei.
- față de impozitul pe venit declarat pe anul 2011 în sumă de X lei, rezultă o diferență declarată în minus în sumă de X lei, la care a calculate dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit. a), lit. b), alin.(7) lit. c), alin.(8) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care preved:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(...)

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(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;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(...)"

coroborate cu prevederile pct. 36 și pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.(...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(...)

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."

Deasemenea, 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, stipulează următoarele:

"B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

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.”

“F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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; (...)”

“G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

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

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

(...)

49. [...] Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din titlul II din Codul fiscal.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a).

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Potrivit prevederilor art.63 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 63 Forța probantă a documentelor justificative și evidențele contabile

*Documentele justificative și **evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “*

Referitor la conducerea evidenței contabile și întocmirea declarațiilor, art. 80 alin.(5) și art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Art.80

(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

“Art.82

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, *corespunzătoare situației sale fiscale*. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

La titlul VII “Inspekția fiscală” Cap.I “Sfera inspekției fiscale” art. 94 alin.(2) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) *Inspekția fiscală are următoarele atribuții:*

a) *constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;*

c) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; (...)* “

În cauza analizată se reține că, pentru anul 2011 organele de inspekție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat (X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal – X lei diferența de cheltuieli declarate mai mici decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat).

Pentru diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat. organele de inspekție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat).

Se reține că, în susținerea cauzei contestatoarea a depus Situația detaliată a impozitului pe anul 2011 (anexa nr.11), ordine de deplasare, fișe de activitate și dispoziții de plată către caserie, documente asupra cărora organele de inspecție fiscală s-au pronunțat.

Și în cauza în discuție, de subliniat este faptul că organele de inspecție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației au făcut următoarea precizare:

« ... între "Situația detaliată a impozitului pe anul 2011" (anexa nr.11 la contestație) întocmită de contestatoare ulterior inspecției fiscale și "Situația impozit 2011" (anexa nr. 2 la prezentul referat) prezentată organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, există diferențe semnificative în ceea ce privește cuantumul cheltuielilor deductibile și nedeductibile luate în calculul venitului impozabil. »

În același context, reținem și aprecierea organelor de inspecție fiscală privind faptul că „există diferențe între situațiile fiscale editate în format electronic prezentate în timpul inspecției fiscale și situațiile fiscale editate în format electronic ulterior inspecției fiscale, fapt ce demonstrează că evidența contabilă a fost modificată după terminarea inspecției fiscale.”

La dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au anexat "Situația impozit 2011 (anexa nr. 2) care a fost prezentată de contestatoare în timpul controlului. De asemenea, la dosarul contestației se află Registrul jurnal de încasări și plăți pe 2011 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), aceasta având înscris « verificat azi 25.02.2014 », semnat de către organele de inspecție fiscală, acesta fiind certificat sub semnătură și ștampilat și de către contestatoare.

Referitor la argumentele invocate de contestatoare în susținerea contestației:

În ceea ce privește veniturile realizate pentru anul 2011,

Susținerea contestatoarei referitoare la faptul că suma de X lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca reprezentând venituri neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2011, nu a putut fi identificată, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei întrucât, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală, suma de X lei constatată, reprezintă în fapt diferența între veniturile realizate efectiv de contestatoare (X lei) și venitul înregistrat de aceasta în Registrul jurnal de încasări și plăți pentru anul 2011 (X lei).

În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile constatate de organele de inspecție fiscală pentru anul 2011,

Contestatoarea susține că suma de X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit pe anul 2011, nu a fost înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2011 nici pe cheltuieli deductibile sau nedeductibile, fapt pentru care nu trebuia scăzută din valoarea plăților.

Din analiza Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2011 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală) existentă la dosarul contestației, rezultă că, într - adevăr această sumă nu figurează ca fiind înregistrată în acesta.

Referitor la acest aspect, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală consemnează următoarele: « deși plata impozitului pe venit nu constituie o cheltuială deductibilă la calculul venitului impozabil, precizăm că dintr-o eroare organele de inspecție fiscală au considerat suma de X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit pe anul 2011, ca o cheltuială nedeductibilă la calculul venitului impozabil pe anul 2011, aceasta nefiind înregistrată de contestatoare în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2011 ».

Referitor la suma de X lei reprezentând achiziție laptop, care potrivit susținerilor contestatoarei nu a fost înregistrată pe cheltuieli, fiind înregistrată ca o achiziție de imobilizari, se reține că această susținere este eronată în condițiile în care suma în discuție a fost înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți (anexa 2) întocmit pentru anul 2011 ca o plată în numerar (nr. document X/23.12.2011) și cuprinsă în totalul cheltuielilor deductibile.

De precizat este faptul că, această cheltuială în mod legal a fost considerată nedeductibilă de organele de inspecție fiscală la calculul venitului impozabil, în condițiile în care contestatoarea a înregistrat integral pe cheltuieli această achiziție de mijloc fix, fără a calcula amortizarea acestuia și fără al înregistra în Registrul inventar.

De subliniat este și faptul că, Situația detaliată a impozitului pe anul 2011 (anexa nr.11) adusă de contestatoare în susținerea cauzei prezintă date diferite comparativ cu Situația impozit 2011 (Anexa nr.2) anexată de organele de inspecție fiscală la dosarul contestației, care a fost prezentată în timpul controlului, în ceea ce privește cuantumul cuantumul cheltuielilor deductibile, nedeductibile, veniturilor impozabile, impozitului pe venit.

Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli de deplasare aferente anului 2011, **neincluse pe cheltuieli de către contestatoare**, respectiv neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2011, se rețin următoarele:

Contestatoarea consideră că aceste cheltuieli de deplasare sunt deductibile la calculul venitului impozabil, chiar și în condițiile în care nu au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (acestea fiind preluate în meniul Deconturi-lei pentru deplasările în țară și Deconturi-valută pentru deplasările în Franța), fiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor.

În susținere, contestatoarea anexează, situații deconturi 2011 (anexa nr.12), ordine de deplasare nr. X, X, X, X, X, X, însoțite fiecare din ele de dispoziții de plată nr.X, X, X, X, X, X și de fișe de activitate X, X, X, X, X, X (anexa X, X, X, X, X, X).

Cum a mai fost menționat, asupra documentelor depuse de contestatoare organele de inspecție fiscală s-au pronunțat prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2011 (anexa nr.2 la raportul de inspecție fiscală), contestatoarea nu a înregistrat aceste cheltuieli de deplasare.

În primul rând, prima condiție pe care trebuia să o îndeplinească contribuabilul pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe anul 2011, era să le înregistreze în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Potrivit prevederilor legale enunțate, orice sumă plătită sau încasată se înregistrează în mod obligatoriu în Registrul jurnal de încasări și plăți.

De asemenea, evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea baze impozitare.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile realizate de contestatoare pe anul 2011 așa cum au fost ele înregistrate în contabilitatea în partidă simplă.

Venitul net anual din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, ori în cazul de față, suma în discuție nu a fost înregistrată în contabilitatea în partidă simplă ca și cheltuieli de deplasare.

În al doilea rând, pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie considerate deductibile la calculul venitului impozabil este ca acestea să fie efectuate în cadrul

activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente, potrivit prevederilor art. 48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal.

Se reține că, contestatoarea nu prezintă documente justificative, respectiv contracte, situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune, etc., din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării acestora, perioada în care au fost prestate.

În cauză, se rețin și celelalte considerente prezentate în detaliu pentru anul 2010, referitoare la cheltuielile de deplasare neînregistrate în contabilitatea de către contestatoare.

Prin urmare, cheltuielile de deplasare, *neincluse pe cheltuieli de către contestatoare*, respectiv neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2011, în sumă de X lei, nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe anul 2011.

În subsidiar, se rețin și următoarele aprecieri aduse de organele de inspecție fiscale, pentru cauza în discuție:

« ...analizând documentele depuse de contestatoare la dosarul cauzei, respectiv ordinele de deplasare și fișele de activitate anexa la acestea, în comparație cu datele privind plăți efectuate de contestator prin bancă, înscrise în extrasele de cont puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, apar anumite discordanțe:

Astfel, în Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **28.09.2011-21.10.2011** d-nul X se afla în locația X (X) din Franța.

Din extrasul de cont nr X/13.10.2011 (anexa nr.8 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X, în localitatea X în data de **12.10.2010**, din extrasul de cont nr.X/17.09.2011 (anexa nr.9 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul P.F.A.X în localitatea X în data de **17.10.2011**, din extrasul de cont nr.X/18.10.2010 (anexa nr.10 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plata din contul P.F.A. X în localitatea X în data de **18.10.2011**, iar din extrasul de cont nr.X/20.10.2010 (anexa nr.11 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul P.F.A. X în localitatea X în data **19.10.2011**. »

Având în vedere cele reținute mai sus, se deduce că prin contestație se încearcă să se obțină diminuarea venitului net anual impozabil și implicit a impozitului pe venit stabilit în plus de organele de inspecție fiscală, prin solicitarea unor cheltuieli suplimentare, respectiv cheltuieli de deplasare în sumă de X lei, cu ocazia formulării contestației, aceste cheltuieli nefiind înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contestatoarei, în cauză, nepunându-se problema înregistrării unor greșeli de înregistrare în contabilitate, constatate de contestatoare.

În cauza analizată, de precizat este faptul că, întrucât organele de inspecție dintr-o eroare au considerat suma de X lei ca o cheltuială nedeductibilă la calculul venitului impozabil pe anul 2011, aceasta nefiind înregistrată de contestatoare în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2011, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației au recalculat situația fiscală a contestatoarei pentru anul 2011, fără influența sumei de X lei, rezultând următoarele:

« Venit brut	X lei (X lei + X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei (X lei – X lei)
Venit net	X lei

Impozit pe venit

X lei

Astfel, pentru anul 2011 rezultă o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat, pentru care s-a stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), și s-au calculat accesorii, după cum urmează:

Diferența Nr. zile Cota Dobânzi/Majorari Perioada pentru care se calculează
X lei x X zile x 0,04 % / (zi) = X lei (26.05.2012 – 25.02.2014)

Dobânzi/Majorări de întârziere în sumă de X lei, calculate conform art.120 alin.(2) din OG.nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Debit X lei x 15 % = X lei (penalități de întârziere).

Penalități de întârziere în sumă de X lei, calculate conform art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Total dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente anului 2011 - X lei. »

În concluzie, situația fiscală în ceea ce privește impozitul pe venit pentru anul 2011 la PFA X, prezentată de organele de inspecție fiscală, este reflectată în tabelul de mai jos :

Nr.crt.	Denumire obligație	Sume stabilite prin Raportul de inspecție fiscală nr.1147/25.02.2014	Sume recalculate de organele de inspecție fiscală	Diferențe (+/-)
1.	Impozit pe venit	X lei	X lei	- X lei
2.	Dobânzi de întârziere	X lei	X lei	- X lei
3.	Penalitati de intarziere	X lei	X lei	- X lei
Total		X lei	X lei	- X lei

Prin urmare, organele de inspecție fiscală propun *admiterea* contestației pentru suma de **X lei**, din care : X lei reprezentând impozit pe venit, X lei reprezentând dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și X lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011.

Având în vedere cele reținute mai sus, faptul că Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pe anul 2011, este contestată parțial, pentru suma X lei reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus, urmează a **se admite** contestația pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus și a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus.

În ceea ce privește suma totală de **X lei reprezentând accesorii de plată** aferente impozitului pe venit anual stabilit suplimentar în plus din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și

contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, contestată parțial se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât contestatoarei i-a fost admis debitul reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei **se va admite** și suma de X lei (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări de întârziere și penalități de întârziere (așa cum au fost calculate de organele de inspecție fiscală), iar întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de X lei (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru această sumă.

3. Referitor la Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, parțial contestată, pentru diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de X lei și accesoriile aferente în sumă de X lei

cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste sume, în condițiile în care argumentele și documentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, emisă în baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014 organele de inspecție fiscală au stabilit diferența suplimentară de impozit pe venit net anual în plus în sumă de X lei și accesoriile aferente acestuia în sumă de X lei (X lei dobânzi/majorări de întârziere + X lei penalități de întârziere) .

Potrivit consemnărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. X/25.02.2014, organele de inspecție fiscală, urmare a verificărilor efectuate pentru anul 2012 la X P.F.A, au constatat următoarele:

Potrivit declarației 200 privind veniturile realizate pe anul 2012, înregistrată la AFP Reșița sub nr. X din 17.05.2013, a rezultat următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Conform Deciziei de impunere anuală pentru veniturile realizate din România de persoanele fizice, nr. X emisă în data de 12.06.2013 de către A.F.P. Reșița, pe anul 2012 a rezultat următoarea situație financiar contabilă :

Venit net	X lei ;
Venit net anual impozabil	X lei ;
Impozit pe venitul net anual impozabil datorat	X lei ;
Obligații stabilite privind plățile anticipate	X lei ;
Diferențe de impozit anual de regularizat stabilite în minus	X lei .

Potrivit Registrului jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) pentru anul 2012, a rezultat următoarea situație financiar contabilă:

Venit brut	X lei ;
Cheltuieli deductibile	X lei ;
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Urmare a verificării efectuate pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte :

a) În ceea ce privește veniturile realizate:

- contribuabilul a declarat un venit brut mai mic față de cel înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei (X lei – X lei).
- contribuabilul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3), un venit brut mai mare decât venitul brut realizat în sumă de X lei (X lei – X lei), ca urmare a înregistrării în Registrul jurnal de încasări și plăți a sumei de 7.200 lei, reprezentând ridicari în numerar, respectiv a sumei de X lei reprezentând diferența de curs valutar.

Având în vedere cele de mai sus, a rezultat că, contribuabilul a realizat în fapt un venit brut mai mare față de venitul brut declarat în sumă de X lei (X lei – X lei).

b) În ceea ce privește cheltuielile efectuate:

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul a declarat cheltuieli mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei (X lei – X lei).

Totodată, pentru anul 2012 s-au constatat cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3) în sumă de X lei, după cum urmează:

- X lei reprezentând cheltuieli înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr.3), sub forma de plăți card. Conform extraselor de cont puse la dispoziție de către contribuabil aceste plăți constituie în fapt, plăți efectuate către diverși agenți economici din țară și străinătate, pentru care contribuabilul nu prezintă nici un document justificativ la data efectuării inspecției fiscale.
- X lei reprezentând cheltuieli pentru uzul personal al contribuabilului (televizor, mașina de spălat vase).
- X lei sume înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți la coloana plăți prin bancă reprezentand ridicari numerar.
- X lei reprezentând cheltuieli cu plata impozitului pe venit.

Având în vedere cele de mai sus, organele de inspecție fiscală au constatat o diferență de venit net impozabil în sumă de X lei, ținând cont de următoarele elemente: X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența de cheltuieli declarate mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat.

Prin urmare, situația fiscală pentru anul 2012, în urma verificării la X P.F.A. este următoarea:

Venit brut	X lei ; (X lei + X lei)
Cheltuieli deductibile	X lei ; (X lei - X lei)
Venit net	X lei ;
Impozit pe venit	X lei .

Astfel, pentru anul 2012 a rezultat o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat.

Pentru această diferență organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat), pentru care au calculat dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de X lei, din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei (X lei x X zile x 0,04%) calculate pentru perioada 26.05.2013 – 25.02.2014 precum și penalități de întârziere în sumă de X lei (X lei x 15 %).

Prin contestație, contestatoarea susține că față de obligațiile suplimentare stabilite de inspecție fiscală există următoarele diferențe:

- diferență de impozit pe venitul net anual, stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de impozit pe venitul net anual, stabilită prin Situația de calcul a PFA X = X lei.
- diferență de impozit pe venitul net anual, pe anul 2012 contestată = X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferența de dobânzi de întârziere contestată = X lei.
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală= X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferență de penalități de întârziere contestată = X lei.

Contestatoarea prezintă o Situație detaliată a impozitului pe anul 2012 (anexa nr.19) susținând că potrivit acesteia rezultă o altă situație de calcul a impozitului pe venit decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, și anume:

- veniturile brute realizate în anul 2012 = X lei;
- cheltuielile deductibile pe anul 2012 = X lei;
- venitul net impozabil = X lei;
- impozitul pe venit = X lei.
- față de impozitul pe venit declarat pe anul 2012 în sumă de X lei, rezultă o diferență declarată în minus în sumă de X lei, la care au fost calculate dobânzi de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin.(1), alin.(2) lit.a), alin.(3) lit.a), alin.(4) lit. a) lit. b), alin.(7) lit.a), lit. c), alin.(8) din Legea 571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care preved:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(...)

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(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;

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

(...)

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

(...)

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

(...)"

coroborate cu prevederile pct. 36 și pct. 37 din Normele metodologice date în aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.(...)

Nu constituie venit brut următoarele:

- aporturile făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

(...)

37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."

Deasemenea, 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, stipulează următoarele:

"B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

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.”

“F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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; (...)

“G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

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

Nu constituie venit brut și nu se înregistrează în Registrul-jurnal de încasări și plăți sumele încasate, cum sunt:

- aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități ori în cursul desfășurării acesteia;

(...)

51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

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.”

Potrivit prevederilor art.63 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“ Art. 63 Forța probantă a documentelor justificative și evidențele contabile

*Documentele justificative și **evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere.** În cazul în care există acte doveditoare acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere. “*

Referitor la conducerea evidenței contabile și întocmirea declarațiilor, art. 80 alin.(5) și art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Art.80

(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

“Art.82

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, *corespunzătoare situației sale fiscale*. Declarația fiscală se semnează de către contribuabil sau de către împuternicit.”

La titlul VII “Inspekția fiscală” Cap.I “Sfera inspekției fiscale” art. 94 alin.(2) și alin.(3) din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(2) Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspekție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspekției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora; (...) “

În cauza analizată se reține că, pentru anul 2012 organele de inspekție fiscală au stabilit o diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat (X lei cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal + X lei diferența de cheltuieli declarate mai mari decât cele înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți + X lei diferența de venit brut realizat mai mare față de venitul brut declarat).

Pentru diferență de venit net în sumă de X lei față de cel declarat, organele de inspekție fiscală au stabilit un impozit în plus în sumă de X lei (X lei impozit pe venitul net realizat – X lei impozit pe venitul net declarat).

Se reține că, în susținerea cauzei contestatoarea a depus Situația detaliată a impozitului pe anul 2012 (anexa nr.19), ordine de deplasare, fișe de activitate și dispoziții de plată către caserie, documente asupra cărora organele de inspekție fiscală s-au pronunțat.

Și în cauza în speță, de subliniat este faptul că organele de inspekție fiscală, prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației au făcut următoarea precizare:

« ... între "Situția detaliată a impozitului pe anul 2012" (anexa nr.19 la contestație) întocmită de contestatoare ulterior inspecției fiscale și "Situția impozit 2012" (anexa nr. 3 la prezentul referat) prezentată organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, există diferențe semnificative în ceea ce privește cuantumul cheltuielilor deductibile și nedeductibile și implicit în ceea ce privește valoarea venitului net impozabil. »

În același context, reținem și aprecierea organelor de inspecție fiscală privind faptul că „există diferențe între situațiile fiscale editate în format electronic prezentate în timpul inspecției fiscale și situațiile fiscale editate în format electronic ulterior inspecției fiscale, fapt ce demonstrează că evidența contabilă a fost modificată după terminarea inspecției fiscale.”

La dosarul cauzei organele de inspecție fiscală au anexat "Situția impozit 2012 (anexa nr. 3) care a fost prezentată de contestatoare în timpul controlului. De asemenea, la dosarul contestației se află Registrul jurnal de încasări și plăți pe 2012 (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), aceasta având înscris « verificat azi 25.02.2014 », semnat de către organele de inspecție fiscală, acesta fiind certificat sub semnătură și ștampilat și de către contestatoare.

Referitor la argumentele invocate de contestatoare în susținerea contestației:

În ceea ce privește veniturile realizate pentru anul 2012,

Se reține că, contestatoarea susține că ridicările în numerar sunt în sumă de X lei și nu X lei, iar diferențele de curs valutar înregistrate la încasări au fost de X lei și nu de X lei. Totodată, susține că, scăzând din veniturile brute înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți în sumă de X lei, ridicările de numerar (X lei) și diferențele reale de curs valutar (X lei), rezultă că veniturile brute realizate pe 2012 sunt în sumă de X lei, care corespunde cu valoarea veniturilor brute impozabile din Situația detaliată a impozitului pe anul 2012 (anexa nr.19).

Din analiza Registrului jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală), se constată că suma ridicărilor în numerar înregistrată la venituri de contestatoare a fost de X lei, și nu de X lei, diferența de X lei invocată în contestație a fost înregistrată ca o încasare în numerar și nu o ridicare de numerar.

În ceea ce privește suma de X lei, reținem precizarea organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației și anume că: " ... aceasta reprezintă diferența dintre veniturile realizate de PFA X încasate prin bancă, conform extraselor de cont prezentate în timpul inspecției fiscale în sumă de X lei și suma de X lei reprezentând venituri încasate prin bancă conform Registrul jurnal de încasări și plăți (Anexa nr. 3 la raportul de inspecție fiscală).

Prin urmare susținerile contestatoarei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei.

Referitor la suma de X lei reprezentând cheltuieli de deplasare aferente anului 2012, ***neincluse pe cheltuieli de către contestatoare***, respectiv neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți întocmit pentru anul 2012, se rețin următoarele:

Contestatoarea consideră că aceste cheltuieli de deplasare sunt deductibile la calculul venitului impozabil, chiar și în condițiile în care nu au fost înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți (acestea fiind preluate în meniul Deconturi-lei pentru deplasările în țară și Deconturi-valută pentru deplasările în Franța), fiind efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării veniturilor.

La contestația formulată, contestatoarea anexează situații deconturi 2012 (anexa nr.20), ordine de deplasare nr. X, X, X, X, X, X, X, X, X, X, însoțite fiecare din

ele de dispoziții de plată nr. X, X, X, X, X, X, X, X, X și de fișe de activitate X, X, X, X, X, X, X, X, „X” (anexa 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31).

Așa cum rezultă din Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2012 (anexa nr.3 la raportul de inspecție fiscală), contestatoarea nu a înregistrat aceste cheltuieli de deplasare.

În primul rând, prima condiție pe care trebuia să o îndeplinească contribuabilul pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe anul 2012, era să le înregistreze în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Potrivit prevederilor legale enunțate, orice sumă plătită sau încasată se înregistrează în mod obligatoriu în Registrul jurnal de încasări și plăți.

De asemenea, evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea baze impozitare.

Se reține că, organele de inspecție fiscală au avut în vedere cheltuielile realizate de contestatoare pe anul 2012 așa cum au fost ele înregistrate în contabilitatea în partidă simplă.

Venitul net anual din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, ori în cazul de față, suma în discuție nu a fost înregistrată în contabilitatea în partidă simplă ca și cheltuieli de deplasare.

În al doilea rând, pentru ca aceste cheltuieli de deplasare să fie considerate deductibile la calculul venitului impozabil este ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente, potrivit prevederilor art. 48 alin.(4) lit. a) din Codul fiscal.

Se reține că, contestatoarea nu prezintă documente justificative, respectiv contracte, situații de lucrări, procese verbale de punere în funcțiune, etc., din care să rezulte natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării acestora, perioada în care au fost prestate.

De precizat este că, în cauză, se rețin și celelalte considerente prezentate în detaliu pentru anul 2010, referitoare la cheltuielile de deplasare neînregistrate în contabilitatea de către contestatoare.

Prin urmare, cheltuielile de deplasare, *neincluse pe cheltuieli de către contestatoare*, respectiv neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți pe anul 2012, în sumă de X lei, nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil pe anul 2012.

În subsidiar, se rețin și următoarele aprecieri aduse de organele de inspecție fiscale, pentru cauza în discuție:

« ...analizând documentele depuse de contestatoare la dosarul cauzei, respectiv ordinele de deplasare și fișele de activitate anexa la acestea, în comparație cu datele privind plăți efectuate de contestatoare prin bancă, înscrise în extrasele de cont puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală în timpul controlului, apar anumite discordante :

Astfel, în Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **09.01.2012-24.01.2012** d-nul X se află în locația X din Franța.

Din extrasul de cont nr. X/31.01.2012 (anexa nr.12 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X (Magazin X) în data de **11.01.2012** și **18.01.2012**, în data de **20.01.2012** în localitatea X (magazin X).

În Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **04.07.2012-20.07.2012** d-nul X se află în locația X din Franța.

Din extrasul de cont nr.X/31.07.2012 (anexa nr.13 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X în data de **09.07.2012**, în data de **10.07.2012** în localitățile X din Austria și X din Germania, iar în data de **11.07.2012** în localitatea X.

În Ordinul de deplasare nr.X și fișa de activitate anexă, întocmite de contestatoare, este înscris faptul că în perioada **10.10.2012-23.10.2012** d-nul X se afla în locația X din Franța.

Din extrasul de cont nr.X/31.10.2012 (anexa nr.14 la prezentul referat) rezultă că s-a făcut o plată din contul PFA X în localitatea X în data de **12.10.2012** și în data de **15.10.2012**, în localitatea X în data **16.10.2012**, iar în data de **18.10.2012** în localitatea X. »

Având în vedere cele reținute mai sus, se deduce că prin contestație se încearcă să se obțină diminuarea venitului net anual impozabil și implicit a impozitului pe venit stabilit în plus de organele de inspecție fiscală, prin solicitarea unor cheltuieli suplimentare, respectiv cheltuieli de deplasare în sumă de X lei, cu ocazia formulării contestației, aceste cheltuieli nefiind înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contestatoarei, în cauză, nepunându-se problema înregistrării unor greșeli de înregistrare în contabilitate, constatate de contestatoare.

În concluzie, se reține că organele de inspecție fiscală au procedat în conformitate cu prevederile legale la stabilirea venitului net impozabil pentru anul 2012, pe baza înregistrărilor din evidența contabilă în partidă simplă ale contestatoarei, argumentele și documentele aduse în susținere de aceasta nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

Pe cale de consecință, având în vedere cele arătate mai sus, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru suma de **X lei** reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus prin Decizia de impunere nr.X0/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, parțial contestată.

Referitor suma totală de X lei reprezentând accesorii de plată aferente impozitului pe venit anual stabilit suplimentar în plus din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere, reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

4. Referitor la Decizia de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de

asociere pe anul 2012, parțial contestată, pentru diferența suplimentară de plată privind contribuția socială de sănătate în sumă de **X lei** și accesoriile aferente în sumă de **X lei**
cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit aceste sume, în condițiile în care argumentele aduse de contestatoare în susținerea cauzei nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar în urma inspecției fiscale efectuată pentru anul 2012, contribuabilul datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times 5,5 \%$), pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times X \text{ zile} \times 0,04 \%$) pentru perioada 26.05.2013 – 25.02.2014 precum și penalități de întârziere în sumă de X lei ($X \text{ lei} \times 15 \% = X \text{ lei}$).

Prin contestație, contestatoarea susține că față de obligațiile suplimentare stabilite de inspecție fiscală există următoarele diferențe:

- diferență de CASS, stabilită de inspecția fiscală = X lei;
- diferență de CASS, stabilită de PFA X = X lei.
- diferența de contribuție de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 contestată este în sumă de X lei.
- dobânzi de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- dobânzi de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferența de dobânzi de întârziere contestată este în sumă de X lei.
- penalități de întârziere calculate de inspecția fiscală = X lei;
- penalități de întârziere calculate de PFA X = X lei;
- diferența de penalități de întârziere contestată este în sumă de X lei.

În drept, prevederile art. 296²¹, art.296²² din Legea nr.571/ 2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, stipulează:

„ Contribuabili

ART. 296²¹

(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

- a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;
- b) membrii întreprinderii familiale;
- c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;
- d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;
- e) persoanele care realizează venituri din drepturi de proprietate intelectuală, la care impozitul pe venit se determină pe baza datelor din evidența contabilă în partidă simplă;
- f) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activități de natura celor prevăzute la art. 52 alin. (1) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e);
- g) persoanele care realizează venituri din activitățile agricole prevăzute la art. 71 lit. a)-c);
- h) persoanele care realizează venituri, în regim de reținere la sursă a impozitului pe venit, din activitățile agricole prevăzute la art. 71 lit. d).

Baza de calcul

ART. 296²²

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a)-e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

În cauză, se reține că pentru diferența de venit net în sumă de X lei stabilită suplimentar pentru anul 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit că, contribuabilul datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei.

Având în vedere cele arătate și dispuse la pct. 3 din prezenta decizie de soluționare, respectiv faptul că în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând impozit pe venit anual stabilit suplimentar în plus în sumă de X lei (contestat parțial) afereant unei diferențe de venit net în sumă de X lei, se reține că pentru această diferență de venit net contestatoarea datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **X lei**, fapt pentru care **se va respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor suma totală de X lei reprezentând accesorii de plată aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată din care: dobânzi/majorări de întârziere în sumă de X lei și penalități de întârziere în sumă de X lei stabilite prin Decizia de impunere nr. X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2012, se reține că stabilirea acestora reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât în sarcina contestatoarei a fost reținut debitul reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei, aceasta datorează și suma de **X lei** (X lei + X lei) cu titlu de dobânzi/majorări și penalități de întârziere reprezentând măsură accesorie în raport cu debitul stabilit suplimentar, conform principiului de drept „*accesoriul urmează principalul*”, fapt pentru care urmează a **se respinge ca neîntemeiată** contestația pentru acest capăt de cerere.

5. Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014,

cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara prin Serviciul Soluționare Contestații se poate investi cu soluționarea acesteia, în condițiile în care dispoziția privind măsurile, nu se referă la stabilirea de impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, ci la măsuri stabilite în sarcina contribuabilului, neavând caracterul unui titlu de creanță.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, organele de inspecție fiscală au dispus următoarele măsuri:

- „ contribuabilul va înregistrarea în contabilitatea în partidă simplă cheltuieli doar în baza documentelor justificative.

- contribuabilul va prezenta organelor de inspecție fiscală documente, respectiv: contracte, situații de lucrări, devize precum și orice alte documente din care să reiasă

natura serviciilor prestate, respectiv locul prestării de servicii pentru clienții externi, și anume: X Franța și X Franța.

- contribuabilul va achita diferențele de obligații fiscale stabilite suplimentar în termenul stabilit de Deciziile de impunere”.

În drept, sunt incidente prevederile art. 209 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ Organul competent

(1) Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către:

a) structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorii vamală, accesorii ale acestora, măsura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 5 milioane lei, precum și pentru contestațiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu excepția celor emise de organele centrale de inspecție/control; “

De asemenea, O.M.F.P. nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală, la pct.1 din Anexa 2 Instrucțiunile de completare a formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18, prevede :

„1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului. ”

Întrucât măsurile stabilite în sarcina contestatoarei prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, *nu au caracterul unui titlu de creanță, se reține că soluționarea contestației pentru acest capăt de cerere intră în competența organelor fiscale emitente ale actului administrativ fiscal contestat.* Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Timișoara nu are competența de soluționare a dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală.

Potrivit prevederilor art. 209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se stipulează:

„(2) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se soluționează de către organele fiscale emitente.”

Prin urmare, contestația pentru acest capăt de cerere, va fi transmisă spre soluționare Administrației Județene a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în calitate de organ emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele menționate în cuprinsul deciziei și în temeiul actelor normative invocate în prezenta decizie, a art.216 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în baza referatului nr. _____, se:

DECIDE

1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X P.F.A.** împotriva Deciziei de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2010, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X P.F.A.** împotriva Deciziei de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, parțial contestată, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

3. Admiterea contestației formulate de **X P.F.A.** împotriva Deciziei de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe anul 2011, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus.

4. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **X P.F.A.** împotriva Deciziei de impunere nr.X/25.02.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere pe

anul 2012, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014, parțial contestată, pentru suma totală de **X lei** reprezentând:

- X lei - impozit pe venit net anual stabilit suplimentar în plus ,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit net anual stabilit suplimentar în plus,
- X lei - contribuția socială de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată,
- X lei - penalități de întârziere aferente contribuției sociale de sănătate stabilită suplimentar de plată.

5. Transmiterea contestației formulată de **X P.F.A.** împotriva Dispoziției privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr.X/25.02.2014 la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice, spre competența soluționare.

Prezenta decizie se comunică la:

- X P.F.A.
- Administrația Județeană a Finanțelor Publice Caraș-Severin

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată, potrivit prevederilor legale la instanța competentă, în termen de 6 luni de la data comunicării.

DIRECTOR GENERAL,