



DECIZIA nr.448/2012/22.03.2013
privind soluţionarea contestaţiei depuse de
P.F.A. ...
din Tg.Mureş, Bld. ..., nr..., ap...,
înregistrată sub nr.../11.10.2012

Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş a fost sesizată de **P.F.A. ... din Tg.Mureş, Bld..., nr..., ap...,** asupra contestaţiei înregistrată sub nr.../11.10.2012, completată cu adresa nr.../13.11.2012, formulată împotriva Deciziei de impunere nr.../14.09.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecţia fiscală pentru persoane fizice care desfăşoară activităţi independente în mod individual şi/sau într-o formă de asociere, emisă de D.G.F.P. Mureş - Activitatea de Inspecţie Fiscală în baza Raportului de inspecţie fiscală nr.../14.09.2012, comunicate petentului la data de 20.09.2012, potrivit confirmării de primire anexate în copie la dosarul cauzei.

Contestaţia a fost depusă în termenul legal prevăzut la art.207 alin.(1) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

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

- ... lei reprezentând impozit pe venit;
- ... lei reprezentând majorari de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei reprezentând penalităţi de întârziere aferente impozitului pe venit

Constatând că în speţă sunt întrunite condiţiile prevăzute de art.205, art.206 si art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanţa Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificările şi completările ulterioare, Direcţia Generala a Finantelor Publice Mures, prin organele specializate, este legal investita sa solucioneze cauza.

A) Prin contestaţia înregistrată la Direcţia Generală a Finanţelor Publice Mureş sub nr.../11.10.2012, completată cu adresa înregistrată sub nr.../13.11.2012, petentul se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr.../14.09.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecţia fiscală pentru persoane fizice care desfăşoară activităţi independente în mod individual şi/sau într-o formă de asociere şi a Raportului de inspecţie fiscală nr.../14.09.2012, invocând următoarele:

Referitor la anii 2010 și 2011 petentul nu este de acord cu constatările organelor de control potrivit cărora suma de ... lei, respectiv suma de ... lei reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, și susține că aceste cheltuieli sunt efectuate în scopul realizării veniturilor, acest fapt fiind justificat cu:

1. Ștampila A.T. d.o.o. pe documentele de delegare;
2. Anexa nr.2 (atașată lângă contestație) care prevede că cheltuielile indemnizațiilor pe perioada delegării sunt incluse în tariful zilnic;
3. Anexa nr.3 (atașată lângă contestație) care cuprinde tabele detaliate de costuri refacturate către A.T. ... d.o.o. conform contractului de subantrepriză (prin facturile "Costul serviciilor de consultanță") din care reiese că aceste facturi nu includ cheltuielile cu indemnizația plătită (diurna deductibilă).

Potentul menționează că potrivit art.10 din contractul de subantrepriză "Antreprenorul nu poate face publice nici după expirarea mandatului, respectiv nu poate face accesibile nici o informație confidențială referitoare la ATK, întreprinderile asociale ATK și referitor la clienții ATK pe care le-a aflat în cadrul mandatului", ATK fiind abrevierea lui A.T. d.o.o. în contract.

Referitor la anul 2012 petentul susține că "suma de ... lei acceptată ca și cheltuieli deductibile de organele de inspecție fiscală conform anexa nr.5 și anexa nr.6 din RIF (...) este mult mai mică ca în evidența mea contabilă, cheltuielile efectuate în anul 2012 fiind de ... lei. Prin urmare cer analiza cheltuielilor pe 2012 înainte de a depune Declarația de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul 2012".

B) Față de aspectele contestate se reține că, la inspecția fiscală generală efectuată de organele de specialitate din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală la *P.F.A. ... din Tg.Mureș*, vizând modul de calculare, evidențiere, declarare și plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat al statului, în urma căreia au fost întocmite Raportul de inspecție fiscală nr..../14.09.2012 și Decizia de impunere nr..../14.09.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă pe numele *d-lui ... domiciliat în Tg.Mureș, Bld. 1 Decembrie 1918, nr...., ap....*, au fost constatate următoarele:

Referitor la anii 2010 și 2011

Contribuabilul verificat a fost impus în baza declarațiilor privind veniturile realizate din activități independente, depuse în termen legal la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș, potrivit cărora:

	<u>2010</u>	<u>2011</u>
- veniturile brute realizate sunt în sumă de	... lei	... lei
- cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de lei lei
- venitul net declarat este în sumă de lei lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile contravaloare bunuri și servicii achiziționate, ordine de deplasare în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor

servicii de proiecte de management pentru A.T. ..., Ljubljana, Slovenia, în baza contractului de subantrepriză (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), care la art.6 prevede că "antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor efectuate în vederea realizării proiectului".

Organele de control au reținut că în urma verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile neprevăzute la art.6 din contract, mai sus menționat, acceptate la control, s-au constatat următoarele:

	<u>2010</u>	<u>2011</u>
- cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK	... lei (anexa nr.1)	... lei (anexa nr.3)
- alte cheltuieli deductibile constatate de organele de control	... lei (anexa nr.2)	... lei (anexa nr.2)
- total cheltuieli deductibile lei	... lei.

Organele de control au concluzionat că diferența de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) aferente anului 2010, respectiv în suma de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) aferente anului 2011, reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, iar prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, aferent anului 2010 organele de control au stabilit un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei** (... lei x 16%), pentru care, potrivit prevederilor art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina contribuabilului **accesorii în sumă totală de ... lei**, din care dobânzile de întârziere sunt în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 14.09.2011 - 10.09.2012, respectiv penalitățile de întârziere sunt în sumă de ... lei (... lei x 15%) (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, aferent anului 2011 organele de control au stabilit un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei** (... lei x 16%), pentru care, potrivit prevederilor art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina contribuabilului **accesorii în sumă totală de ... lei** reprezentând dobânzi de întârziere, calculate pentru perioada 27.08.2012 - 10.09.2012 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

Referitor la anul 2012

Contribuabilul verificat a încetat activitatea în data de 05.04.2012 și a depus Declarație privind venitul estimat, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr...../27.04.2012, potrivit căreia:

- veniturile brute realizate sunt în sumă de lei
- cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de lei
- venitul net declarat este în sumă de lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de

inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile contravaloare bunuri și servicii achiziționate, ordine de deplasare în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor servicii de proiecte de management pentru A.T., Ljubljana, Slovenia, în baza contractului de subantrepriză (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), care la art.6 prevede că "antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor efectuate în vederea realizării proiectului".

Organele de control au reținut că în urma verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile neprevăzute la art.6 din contract, mai sus menționat, acceptate la control, s-au constatat următoarele:

- cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK lei (anexa nr.5)
- alte cheltuieli deductibile lei (anexa nr.6)
- total cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2012 ... lei.

Organele de control au concluzionat că diferența de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, iar prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, la control s-a reținut că potrivit evidenței contabile și documentelor prezentate, veniturile realizate de contribuabilul verificat sunt în sumă de 21.29 lei, astfel că față de veniturile în sumă de ... lei cuprinse în declarația privind veniturile estimate depusă de către contribuabil sub nr.../27.04.2012, rezultă o diferență în sumă de ... lei reprezentând venituri declarate eronat, fiind încălcate prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, pentru anul fiscal 2012 organele de control au dispus măsura depunerii Declarației de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul fiscal 2012 cu sumele mai sus stabilite adică: venit brut realizat ... lei, cheltuieli deductibile ... lei și venit net în sumă de ... lei.

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

I. Cauza supusa solutionarii Direcției Generale a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații este dacă organele de inspecție fiscală, în urma verificării efectuate la P.F.A. ... din Tg.Mureș, în mod legal au stabilit în sarcina contestatorului aferent anilor 2010 și 2011 impozit pe venit și accesorii aferente prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în condițiile în care organele de control nu au motivat constatările referitoare la nedeductibilitatea cheltuielilor înregistrate de contribuabilul verificat.

În fapt, în baza contractului de subantrepriză nr..../01.10.2010 încheiat între A.T. ..., Ljubljana, Slovenia și P.F.A. ..., în calitate de antreprenor, vizând perioada 01.10.2010 - 31.12.2010, respectiv a două contracte de prestări servicii încheiate între aceleași părți vizând perioadele 01.01.2011- 31.03.2011 și 01.04.2011- 31.12.2011 (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile sume reprezentând contravaloare bunuri și servicii achiziționate, deplasări în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor servicii de proiecte de management pentru A.T., Ljubljana, Slovenia.

La art.6 din contractele anterior menționate se prevede:

"Antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor în privința următoarelor cheltuieli:

- cheltuielile de deplasare necesare deplasărilor cu ocazia drumurilor de afaceri necesare proiectului, în special cheltuielile de benzină, taxe de drum, bilete de avion, cheltuieli de autobus și taxi, respectiv cheltuielile de cazare, etc.
- cheltuielile seminariilor și intruirilor necesare proiectului
- cheltuielile de telefonie și telefonie mobilă legate de proiect
- cheltuieli cu materialele, în special birotică legate de proiect, cheltuieli de fotocopiere și poștă
- alte cheltuieli ivite cu ocazia activităților de proiect, cheltuieli de protocol, cheltuieli muncă contractuală etc. Oricare cheltuieli de mai sus trebuie aprobate de conducătorul de proiect desemnat de către ATK înainte de ivirea lor, antreprenorul înaintând toată documentația necesară conform legii impozitării înainte de rambursare.

ATK trebuie să aprobe toate cheltuielile înainte de ivirea lor, iar înainte de rambursare antreprenorul trebuie să înainteze toate documentele referitoare conform regulilor de impozitare".

La inspecția fiscală efectuată, organele de control au reținut ca fiind cheltuieli deductibile doar sumele acceptate de către firma ATK prin refacturare, precum și alte cheltuieli acceptate la control, neprevăzute la art.6 din contractele menționate, mai sus citat, astfel că față de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil în anul 2010 (... lei), respectiv în anul 2011 (... lei), organele de control au determinat o diferență de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei -... lei cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK - ... lei alte cheltuieli deductibile constatate de organele de control) aferente anului 2010, respectiv în suma de ... lei (... lei - ... lei cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK - ... lei alte cheltuieli deductibile constatate de organele de control) aferente anului 2011, despre care au concluzionat că reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, iar prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, aferent anului 2010 organele de control au stabilit un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei (... lei x 16%)**, pentru care, potrivit prevederilor art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina contribuabilului **acesorii în sumă totală de ... lei**, din care

dobânzi de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 14.09.2011 - 10.09.2012, respectiv penalități de întârziere în sumă de ... lei (... lei x 15%) (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

De asemenea, aferent anului 2011 organele de control au stabilit un **impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei lei** (... lei x 16%), pentru care, potrivit prevederilor art.119, 120 și 120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, au calculat în sarcina contribuabilului **accesorii în sumă totală de ... lei** reprezentând dobânzi de întârziere, calculate pentru perioada 27.08.2012 - 10.09.2012 (anexa nr.8 la raportul de inspecție fiscală).

În drept, conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"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. (...)

(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;(...).

(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".

Referitor la prevederile legale anterior citate, din care se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente și care să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, la pct.37 și 38 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se precizează:

"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.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu achiziționarea de materii prime, materiale consumabile, obiecte de inventar și mărfuri;
- cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți;
- cheltuielile efectuate de contribuabil pentru executarea de lucrări și prestarea de servicii pentru clienți;
- chiria aferentă spațiului în care se desfășoară activitatea, cea aferentă utilajelor și altor instalații utilizate în desfășurarea activității, în baza unui contract de închiriere;
- dobânzile aferente creditelor bancare;
- cheltuielile cu comisioanele și cu alte servicii bancare;
- cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional potrivit legii;
- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului;
- cheltuielile poștale și taxele de telecomunicații;
- cheltuielile cu energia și apa;
- cheltuielile cu transportul de bunuri și de persoane;
- cheltuieli de natură salarială;
- cheltuielile cu impozitele, taxele, altele decât impozitul pe venit;
- cheltuielile reprezentând contribuțiile pentru asigurările sociale, pentru constituirea Fondului pentru plata ajutorului de șomaj, pentru asigurările sociale de sănătate, pentru accidente de muncă și boli profesionale, precum și alte contribuții obligatorii pentru contribuabil și angajații acestuia;
- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;
- valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;
- cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria (rata de leasing) în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing;
- cheltuielile cu pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor;
- cheltuielile ocazionate de participarea la congrese și alte întruniri cu caracter profesional;
- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;

- cheltuielile de delegare, detașare și deplasare, cu excepția celor reprezentând indemnizația de delegare, detașare în altă localitate, în țară și în străinătate, care este deductibilă limitat;

- cheltuielile de reclamă și publicitate reprezintă cheltuielile efectuate pentru popularizarea numelui contribuabilului, produsului sau serviciului în baza unui contract scris, precum și costurile asociate producerii materialelor necesare pentru difuzarea mesajelor publicitare când reclama și publicitatea se efectuează prin mijloace proprii. Se includ în categoria cheltuielilor de reclamă și publicitate și bunurile care se acordă în cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru încercarea produselor și demonstrații la punctele de vânzare, precum și alte bunuri acordate cu scopul stimulării vânzărilor;

- alte cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor.

Având în vedere cele prezentate mai sus, prevederile legale citate și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- P.F.A. ..., în calitate de antreprenor, în baza contractului de subantrepriză nr.../01.10.2010 încheiat cu A.T...., Ljubljana, Slovenia, (denumită în continuare ATK) a furnizat servicii de consiliere pentru ATK în perioada 01.10.2010 - 31.12.2010. De asemenea, în baza a două contracte de prestări servicii încheiate între aceleași părți, contribuabilul a furnizat aceleași servicii de consiliere pentru ATK în perioadele 01.01.2011- 31.03.2011 și 01.04.2011- 31.12.2011 (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală);

- referitor la anul 2010, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.../14.09.2012, la control s-au constatat următoarele:

"Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă la cheltuieli deductibile contravaloare bunuri și servicii achiziționate, ordine de deplasare în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor servicii de proiecte de management pentru A.T. ..., Ljubljana, Slovenia, în baza contractului de subantrepriză (anexa nr.7).

Conform art.6 din contract, antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor efectuate în vederea realizării proiectului.

Urmare a verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK (conform art.6 din contractul nr.../01.10.2010) prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile neprevăzute la art.6 din contract, acceptate de către organele de control, s-au constatat următoarele:

- cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK ... lei (anexa nr.1)
- alte cheltuieli deductibile constatate de organele de control lei (anexa nr.2)
- total cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2010 ... lei

Ca urmare, diferența de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului.

Prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile, au fost încălcate prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...)"

Prin urmare, se reține că în raportul de inspecție fiscală organele de control nu au procedat la o analiză detaliată a deductibilității cheltuielilor înregistrate

în contabilitatea contribuabilului verificat În anul 2010, pe bază de documente justificative, limitându-se în a constata că s-au înregistrat "*cheltuielile deductibile acceptate de firma ATK prin refacturare*" și "*alte cheltuieli deductibile(...), acceptate de către organele de control*", astfel că față de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil, "*diferența de cheltuieli în sumă de ... reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului*".

- constatări similare ale organelor de control au fost redată în Raportul de inspecție fiscală nr.../14.09.2012 și referitor la anul 2011, astfel:

"Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă la cheltuieli deductibile contravaloare bunuri și servicii achiziționate, ordine de deplasare în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor servicii de proiecte de management pentru A.T. ..., Ljubljana, Slovenia, în baza contractului de subantrepriză (anexa nr.7).

Conform art.6 din contract, antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor efectuate în vederea realizării proiectului.

Urmare a verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK (conform art.6 din contractul nr.../01.10.2010) prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile neprevăzute la art.6 din contract, acceptate de către organele de control, s-au constatat următoarele:

- *cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK ... lei (anexa nr.3)*
- *alte cheltuieli deductibile lei (anexa nr.2)*
- *total cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 20101 lei*

Ca urmare, diferența de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei - ... lei - ... lei) reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului.

Prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile, au fost încălcate prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...)".

Din cele prezentate mai sus, se reține că raportul de inspecție fiscală nu cuprinde constatări clare cu privire la natura cheltuielilor înregistrate de contribuabilul verificat, la documentele justificative prezentate, respectiv la cauzele care au condus la stabilirea nedeductibilității unor cheltuieli înregistrate în Registrul Jurnal de încasări și plăți aferent perioadei verificate (anexele nr.2, 4 și 6 la raportul de inspecție fiscală).

- În contestația formulată petentul nu este de acord cu constatările organelor de control potrivit cărora suma de ... lei, respectiv suma de ... lei reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, și susține că "*cheltuielile sunt efectuate în scopul realizării veniturilor. Acest fapt este justificat cu:*

1. *Ștampila A.T. ... d.o.o. pe documentele de delegare;*
2. *Anexa nr.2 (atașată lângă contestație) care prevede că cheltuielile indemnizațiilor pe perioada delegării sunt incluse în tariful zilnic;*
3. *Anexa nr.3 (atașată lângă contestație) care cuprinde tabele detaliate de costuri refacturate către A.T.... d.o.o. conform contractului de subantrepriză (prin*

facturile "Costul serviciilor de consultanță") din care reiese că aceste facturi nu includ cheltuielile cu indemnizația plătită (diurna deductibilă)".

Față de susținerile petentului sus menționate, organele de inspecție fiscală, în referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr..../22.10.2012, precizează:

"În susținerea celor argumentate petenta anexează situații nesemnate și neștampilate de părți, iar din conținutul lor nu reiese felul cheltuielilor, nefiind posibilă compararea acestora cu sumele înregistrate în registrul Jurnal de încasări și plăți.

*Prin urmare, **în lipsa altor informații**, se reține că diferențele între sumele înregistrate în evidența contabilă și cele rezultate în urma inspecției fiscale pentru anul 2010 suma de ... lei și pentru anul 2011 suma de ... lei, **reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului**".*

În speta devin aplicabile dispozițiile art.105 alin.(1) și art.109 alin.(1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit carora:

ART. 105

Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere. (...)

ART. 109

Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere faptic și legal.

(2) Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere."

De asemenea, la pct.102.1 și 102.2 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, se precizează ca:

"102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.

*102.2. Când este necesar, organul de inspecție fiscală va anexa la actul de inspecție fiscală copii de pe documentele care au stat la baza constatărilor efectuate cu ocazia inspecției. Dispozițiile art. 54 din Codul de procedură fiscală*1) sunt aplicabile."*

Din prevederile legale anterior citate se reține că organele de inspecție fiscală au obligația să examineze starea de fapt fiscală relevantă pentru impunere și să întocmească un raport scris în care vor prezenta constatările efectuate în urma controlului din punct de vedere faptic și legal.

În același timp potrivit actelor normative sus menționate se reține că organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Având în vedere prevederile legale sus menționate și analizând raportul de inspecție fiscală organele de soluționare rețin că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate starea de fapt fiscală ce a condus la stabilirea de obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatorului. Astfel, prin raportul de inspecție fiscală organele de control s-au rezumat să constate că *"urmare verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK (...) prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile ..., acceptate de către organele de control, (...), diferența de cheltuieli (...) reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului (...), au fost încălcate prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare (...)"*.

În ceea ce privește conținutul deciziei de impunere nr.../14.09.2012, la art.43 alin.(2) lit.e) și f) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se precizează:

“Conținutul și motivarea actului administrativ fiscal

(2) Actul administrativ fiscal cuprinde următoarele elemente:

(...)

e) **motivele de fapt;**

f) **temeiul de drept;**”

Referitor la modul de întocmire a formularului "Decizie de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere", acesta este prevăzut în Anexa 4 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.2993/2011 privind modificarea Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 972/2006 pentru aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" și a Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 149/2007 privind modelul și conținutul unor documente întocmite în activitatea de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, conform careia:

“Punctul 4.3 "Motivul de fapt": se va înscrie detaliat modul în care contribuabilul a efectuat și tratat din punct de vedere fiscal o operațiune cu influență în veniturile sau cheltuielile înscrise în registrul de încasări și plăți sau ca urmare a unor operațiuni neevidențiate în acesta, cu prezentarea consecinței fiscale.

Punctul 4.4 "Temeiul de drept": se va înscrie detaliat încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege.

Temeiul de drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Din conținutul dispozițiilor legale de mai sus rezultă că decizia de impunere trebuie să detalieze activitatea economică desfășurată de petent și să

prezintă implicațiile fiscale ale deficiențelor constatate în ceea ce privește modul de determinare a impozitului pe venit.

De asemenea, încadrarea faptei constatate de către organele de inspecție fiscală se va face cu precizarea actului normativ, a articolului și a celorlalte elemente prevăzute de lege, temeiul de drept fiind indicat atât pentru obligația fiscală principală cât și pentru accesoriile datorate pentru aceasta.

Din analiza Deciziei de impunere nr.../14.09.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, rezultă că motivul de fapt înscris de organele de control atât referitor la anul 2010, cât și pentru anul 2011 este faptul că *“Contribuabilul a determinat și declarat greșit venitul net aferent anului ..., prin majorarea cheltuielilor deductibile cu suma totală de ...”,* fiind reiterate constatările din Raportul de inspecție fiscală nr.../14.09.2012, iar la temeiul de drept organele de inspecție fiscală au invocat numai art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, fără a prezenta clar motivele pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în cauză, cu indicarea actelor normative incidente.

Astfel, în condițiile în care din decizia contestată nu reiese starea de fapt detaliată, se reține că organele de soluționare nu se pot pronunța asupra legalității stabilirii în sarcina contestatorului a impozitului pe venit în sumă totală de ... lei (... lei impozit pe venit aferent anului 2010 + ... lei impozit pe venit aferent anului 2011) și a accesoriilor aferente în suma totală de ... lei (... lei accesorii aferente anului 2010 + ... lei accesorii aferente anului 2011), în măsură să reanalizeze și să constate situația de fapt fiscală referitoare la deductibilitatea cheltuielilor înregistrate de petent fiind organele de inspecție fiscală, fapt pentru care în speță devin incidente prevederile art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora *"Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare"*, coroborat cu pct.11.5, 11.6 și 11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, care stipulează:

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

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

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

În consecință, având în vedere cele prezentate și prevederile legale anterior citate, urmează a fi **desființată Decizia de impunere nr.../14.09.2012 privind**

impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, urmând ca o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat să procedeze la o nouă verificare, vizând aceeași sumă și perioadă, avându-se în vedere dispozițiile art.102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.1050/2004, respectiv ale pct.11.6 și pct.11.7 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2137/2011, actele normative aplicabile în speță și cele reținute în prezenta decizie.

II. Cauza supusa solutionarii este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice Mureș prin Biroul Soluționare Contestații are competența de a soluționa capătul de cerere privind măsura depunerii Declarației de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul fiscal 2012, în condițiile în care această măsură, impusă de organele de control prin raportul de inspecție fiscală, nu se referă la diminuarea pierderii fiscale.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr.../14.09.2012 organele de control au reținut că în anul 2012 contribuabilul verificat și-a încetat activitatea în data de 05.04.2012 și a depus Declarația privind venitul estimat, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice Tg.Mureș sub nr...../27.04.2012, potrivit căreia:

- veniturile brute realizate sunt în sumă de ... lei
- cheltuielile deductibile înregistrate sunt în sumă de ... lei
- venitul net declarat este în sumă de ... lei.

Față de cele declarate de contribuabil, operațiunile înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă și documentele justificative prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă în categoria cheltuielilor deductibile contravaloare bunuri și servicii achiziționate, ordine de deplasare în străinătate (Ungaria Rusia, Slovenia) în vederea furnizării unor servicii de proiecte de management pentru A.T. ..., Ljubljana, Slovenia, în baza contractului de subantrepriză (anexa nr.7 la raportul de inspecție fiscală), care la art.6 prevede că "antreprenorul beneficiază de compensare a cheltuielilor efectuate în vederea realizării proiectului".

Organele de control au reținut că în urma verificării cheltuielilor deductibile înregistrate în evidența contabilă și compararea acestora cu sumele acceptate de către firma ATK prin refacturare, precum și a altor cheltuieli deductibile neprevăzute la art.6 din contract, mai sus menționat, acceptate la control, s-au constatat următoarele:

- cheltuieli deductibile acceptate de firma ATK ... lei (anexa nr.5)
- alte cheltuieli deductibile lei (anexa nr.6)
- total cheltuieli deductibile aferente anului fiscal 2012 ... lei.

Organele de control au concluzionat că diferența de cheltuieli în sumă de ... lei (... lei - ... lei) reprezintă cheltuieli care nu sunt efectuate în scopul realizării venitului, iar prin includerea acestora în categoria cheltuielilor deductibile,

contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, la control s-a reținut că potrivit evidenței contabile și documentelor prezentate, veniturile realizate de contribuabilul verificat sunt în sumă de .. lei, astfel că față de veniturile în sumă de ... lei cuprinse în declarația privind veniturile estimate depusă de către contribuabil sub nr..../27.04.2012, rezultă o diferență în sumă de.... lei reprezentând venituri declarate eronat, fiind încălcate prevederile art.48 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În consecință, aferent anului 2012, în raportul de inspecție fiscală se consemnează:

"(...) urmare celor menționate mai sus, organul de inspecție fiscală impune ca și dispoziție de măsuri depunerea Declarației de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul fiscal 2012 cu sumele mai sus stabilite adică: venit brut realizat ... lei, cheltuieli deductibile ... lei și venit net în sumă de ... lei".

Prin contestația formulată petentul susține că "suma de ... lei acceptată ca și cheltuieli deductibile de organele de inspecție fiscală conform anexa nr.5 și anexa nr.6 din RIF (...) este mult mai mică ca în evidența mea contabilă, cheltuielile efectuate în anul 2012 fiind de ... lei. Prin urmare cer analiza cheltuielilor pe 2012 înainte de a depune Declarația de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul 2012".

În drept, potrivit art.85 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, "(1) Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

- a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);
- b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri",

iar potrivit art.86 alin.(1) din același act normativ, "(1) Decizia de impunere se emite de organul fiscal competent. Organul fiscal emite decizie de impunere ori de câte ori acesta modifică baza de impunere, ca urmare a unor constatări prealabile ale organului fiscal sau în baza unei inspecții fiscale".

În Anexa 2 pct.1 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr.1939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", se precizează:

"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."

În speță sunt incidente prevederile art.209 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **potrivit căroră** "(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 **masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin**

dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare se solutioneaza de catre: [...]

a) structura specializata de solutionare a contestatiilor din cadrul directiilor generale ale finantelor publice judetene sau a municipiului Bucuresti, dupa caz, în a caror raza teritoriala își au domiciliul fiscal contestatarii, pentru contestatiile care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei, precum si pentru contestatiile îndreptate împotriva deciziilor de reverificare, cu exceptia celor emise de organele centrale cu atributii de inspectie fiscala; [...]”.

Potrivit acestor prevederi legale, se retine ca D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, are competenta de solutionare numai a contestatiilor formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, deciziilor pentru regularizarea situatiei emise în conformitate cu legislatia în materie vamala, a masurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispozitie de masuri, precum si împotriva deciziei de reverificare si numai contestatii care au ca obiect impozite, taxe, contributii, datorie vamala, accesorii ale acestora, precum si masura de diminuare a pierderii fiscale, în cuantum de până la 3 milioane lei.

Prin urmare, având în vedere dispozitiile legale imperative citate mai sus precum și faptul că masura stabilită în sarcina petentului prin Raportul de inspectie fiscală nr.../14.09.2012 nu se refera la diminuarea pierderii fiscale, se retine ca D.G.F.P. Mureș, prin Biroul Soluționare Contestații, nu are competenta de solutionare a capătului de cerere privind măsura depunerii Declarației de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul fiscal 2012, aceasta, după valorificarea de către organele de control a constatărilor referitoare la anul 2012 printr-o dispoziție de măsuri ce va fi comunicată contribuabilului, intrând în competenta organelor de inspectie fiscală, în conformitate cu prevederile art.209 alin.(2) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

“Contestatiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale se solutioneaza de catre organele fiscale emitente.”,

coroborate cu punctul 5.3 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul Presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.2137/2011, care prevede:

“Alte acte administrative fiscale pot fi: dispozitia de masuri, decizia privind stabilirea raspunderii reglementata de art. 28 din Codul de procedura fiscala, notele de compensare, înstiintari de plata, procesul-verbal privind calculul dobânzilor cuvenite contribuabilului, declaratiile vamale de punere în libera circulatie etc.”

fapt pentru care pentru acest capat de cerere, dosarul va fi transmis spre solutionare D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspectie Fiscala.

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

DECIDE:

1. Desființarea Deciziei de impunere nr.../14.09.2012 privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în ceea ce privește suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei reprezentând impozit pe venit;
- ... lei reprezentând majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei reprezentând penalități de întârziere aferente impozitului pe venit

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

2. Constatarea necompetenței materiale a D.G.F.P. Mureș - Biroul Soluționare Contestații pentru capatul de cerere referitor la măsura depunerii Declarației de impunere anuală cu privire la veniturile realizate pe anul fiscal 2012 și transmiterea contestației formulată de **P.F.A. ... din Tg.Mureș, Bld. ... 1918, nr...., ap....** referitor la acesta, D.G.F.P. Mureș - Activitatea de Inspecție Fiscală spre competența soluționare.

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

DIRECTOR EXECUTIV,