

DECIZIA nr. 151/17.03.2017
privind soluționarea contestației formulate de
I.I. MJ,
înregistrată la D.G.R.F.P.București sub nr. aaaa/15.11.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, cu adresa nr. MBS3_AIF-bbbb/14.11.2016, înregistrată la DGRFPB sub nr. aaaa/15.11.2016, cu privire la contestația formulată de **I.I. MJ**, CNP, cu domiciliul în str., sector 3, București.

Obiectul contestației, înregistrată la Administrația sector 3 a Finanțelor Publice sub nr. MBS3 cccc/03.11.2016 îl constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016, comunicată în data de 23.09.2016, emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016.

Prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă pentru **I.I. MJ**, în nume propriu, s-au stabilit următoarele obligații de plată:

A) Pentru impozitul pe venit

Pentru anul 2010:

- a lei= diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2011:

- b lei= diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2012:

- c lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2013:

- d lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2014:

- e lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

B) Pentru contribuții sociale stabilite suplimentar

Perioada verificată 2010-2014 = f lei - CASS stabilită suplimentar.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de prevederile art. 268 alin.(1), 269, art.272 alin (2) lit.(a) și art.352 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de **I.I. MJ**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată contestatara solicită anularea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 , invocând în susținere următoarele motive:

1. Neconcordanțe de procedură în ceea ce privește desfășurarea inspecției fiscale prin faptul că în data de 08.08 2016 a primit o înștiințare pentru discuția finală, iar în data de 30.08.2016 i s-au cerut documentele financiar contabile din perioada 2010-2014. Data raportului de inspecție fiscală este de 09.08.2016 și data comunicării raportului de inspecție fiscală este de 23.09.2016. Contestatara nu a avut obiecțiuni față de constatările și consecințele fiscale prezentate în data de 09.08.2016 în cadrul discuției finale, însă raportul primit oficial în data de 23.09.2016 este cu totul diferit față de ce-l din data de 09.08.2016.

Contribuabila consideră ca inspecția fiscală a ignorat sau a încălcat unele prevederi legislative cu privire la întocmirea evidenței contabile la Întreprinderile Individuale și la înregistrările încasărilor și plăților în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți model 14-1-1-/b

utilizat și de către II MJ, ori de R.J.I.P. editat în contabilitate în partidă simplă prin programul SAGA.

Contribuabila consideră că în anul 2010 evidența încasărilor și plăților, precum și a operațiunilor financiar contabile erau reglementate prin OMFP nr. 140/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru organizarea și conducerea evidenței contabile în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar încasările din registrul jurnal de încasări și plăți cuprind printre altele: sume încasate din operațiuni comerciale, aporturi în numerar și prin conturi bancare aduse la începutul activității ori în cursul desfășurării acesteia; sumele primite sub formă de credite bancare sau de alte împrumuturi; sume primite ca despăgubiri; sume primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații; sume reprezentând subvenții; alte sume încasate, de exemplu, restituiri de impozite, taxe, penalități, etc, și încălcarea acestor prevederi legale au determinat inspecția fiscală să stabilească cheltuieli nedeductibile.

2. Contestatara a depus la controlul fiscal anexa „veniturile și cheltuielile deductibile cuprinse în declarația 200” iar organul fiscal a întocmit 5 anexe prin care a stabilit pentru întreaga perioadă 19.08.2010-31.12.2014 cheltuieli nedeductibile în sumă de g lei dintre care suma de h lei reprezintă ”casa, avans, trezorerie și alte plăți”. Organul fiscal nu a ținut cont de prevederile legislative referitoare la întocmirea evidenței contabile a contestatarii și la înregistrările, încasările și plățile în registrul de încasări și plăți ceea ce a determinat inspecția fiscală să înscrie în Raportul de inspecție fiscală suma de g lei drept cheltuieli nedeductibile schimbând radical baza de date deductibile impozitului pe venit.

3. În mod concret contribuabila contestă următoarele cheltuieli considerate nedeductibile:

Pentru anul 2010

- suma de a1 lei înscrisă de către inspecția fiscală ca retrageri de numerar din casă în anul 2010 fără ca metoda de apreciere exhaustivă a retragerilor să identifice natura plăților;
- suma de a2 lei reprezentând plată servicii către terți pentru construirea rafturilor de expunere a mărfii, plătită beneficiarului TGSRL întrucât inspecția fiscală nu e lămurită cu privire la scopul și utilitatea plății;

- suma de a3 lei reprezentând achiziții marfă de la SC D SRL, pe care inspecția fiscală nu o înregistrează și la capitolul TVA deductibilă, dar nu uită să o încadreze la cheltuieli nedeductibile;

- suma de a4 lei identificată ca plată marfă dar înscrisă de inspecția fiscală la „lipsă documente”;

- suma de a5 lei reprezentând plată reală dar care a fost înregistrată eroant ca plată în sumă de a6 lei, inspecția fiscală declarând nedeductibilă suma de a7 lei, diferența dintre cele două sume și omite să înregistreze ca plată deductibilă suma reală de a5 lei;

Pentru anul 2011

- suma de b1 lei reprezentând plată amenzi către Poliția Locală sector 4 și Autoritatea pentru Protecția Consumatorului, amenzi achitate de la persoana fizică MJ, înregistrate în contabilitate ca venituri excepționale pentru plata cheltuielilor excepționale cu amenzile și penalitățile;

- suma de b2 lei plata analizelor medicale pentru angajat deși Regulamentul Intern de Organizare și Funcționare a II MJ permite acest fapt;

- suma de b3 lei reprezentând cheltuieli efectuate pe baza contractului de comodat încheiat între titularul apartamentului în care funcționează și sediul social al Intreprinderii Individuale și persoana fizică MJ, prin care se prevede în mod legal plata unor cheltuieli de întreținere și reparații în proporție de 1/3 din totalul cheltuielilor cu locația respectivă;

- suma de b4 lei garanție bancară către Enel prin cont deschis la CEC Bank SA pe motiv că nu există factură pentru plata garanției, deși garanția este specificată în Contractul de furnizare Enel;

- b5 lei reprezentând conform înscrisului inspecției fiscale „casa, avans, Trezorerie, retrageri din casa - cheltuieli înregistrate în registrul de casă fără explicație și documente justificative”;

- b6 lei reprezentând plăți Trezorerie ca plăți anticipate în contul impozitului pe venit, încadrate drept cheltuieli nedeductibile.

Contestatară nu este de acord nici cu sumele înscrise în anexele 3, 4 și 5 pentru anii 2012, 2013 și 2014 considerate cheltuieli nedeductibile. Contestă atât veniturile din vânzări cât și plata mărfii care nu corespunde în niciun an din anexele realizate de către I.I. MJ exemplificând prin pagina 9, paragraful 4, inspecția fiscală constată că cifra de afaceri pentru anul 2010 este de p lei (față de cifra de afaceri corectă t lei), iar în decizia de impunere pentru impozitul pe venit, inspecția fiscală înscrie un venit net în sumă de r lei.

Referitor la modul de descărcare în gestiune consideră că inspecția fiscală nu a aplicat corect ținând cont de faptul că în Raportul fiscal a fost trecut la cheltuieli totale „Marfă achiziționată” m lei, iar la cheltuieli deductibile înscris „Marfă vândută” 42.097,03 lei rezultând un stoc de marfă de n lei, încadrând stocul la cheltuieli nedeductibile și la stabilirea unui venit suplimentar impozitat corespunzător la impozitul pe venit.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016, Administrația sector 3 a Finanțelor Publice a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă pentru **I.I. MJ**, prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

A) Pentru impozitul pe venit

Pentru anul 2010:

- a lei= diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2011:

- b lei= diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2012:

- c lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2013:

- d lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2014:

- e lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

B) Pentru contribuții sociale stabilite suplimentar

Perioada verificată 2010-2014 - f lei = CASS stabilită suplimentar.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1 Cu privire la excepțiile invocate de contestatară:

Cauza supusă soluționării este dacă neregulile semnalate de contestatară în privința modului de efectuare a inspecției fiscale pot duce la anularea actului administrativ atacat.

În fapt, contestatară susține că există neconcordanțe de procedură în ceea ce privește desfășurarea inspecției fiscale prin faptul că în data de 08.08.2016 a primit o înștiințare pentru discuția finală, iar în data de 30.08.2016 i s-au cerut documentele financiar contabile din perioada 2010-2014. Data raportului de inspecție fiscală este de 09.08.2016 și data comunicării raportului de inspecție fiscală este de 23.09.2016. Contestatară nu a avut

obiecțiuni față de constatările și consecințele fiscale prezentate în data de 09.08.2016 în cadrul discuției finale, însă raportul primit oficial în data de 23.09.2016 este cu totul diferit față de ce-l din dat de 09.08.2016.

Contribuabila consideră ca inspecția fiscală a ignorat sau a încălcat unele prevederi legislative cu privire la întocmirea evidenței contabile la Întreprinderile Individuale și la înregistrările încasărilor și plăților în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți model 14-1-1-/b utilizat și de către II MJ, ori de R.J.I.P. editat în contabilitate în partidă simplă prin programul SAGA.

Echipele de control au aplicat metoda de control prin sondaj conform art. 116, alin. 1, lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în ceea ce privește încasările realizate și a vizat documentele contabile și operațiunile semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, evidențiere, raportare și achitare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat iar în ceea ce privește cheltuielile realizate și s-a aplicat verificarea exhaustivă conform art. 116, alin. 1 lit. B din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a vizat verificarea tuturor documentelor și operațiunilor, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plata obligațiilor fiscale.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 1, alin. 5 din Legea nr. 82/1991 din legea Contabilității, valabile în perioada supusă verificării:

„Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au obligația să conducă contabilitate simplificată, bazată pe regulile contabilității în partidă simplă, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens. Aceste persoane întocmesc Registrul-jurnal de încasări și plăți și Registrul-inventar.”

Prin contestația formulată contestatara invocă faptul că organul de inspecție fiscală au încălcat prevederile art. 1, alin. 5 din Legea contabilității în sensul că nu au ținut cont de faptul că petenta poate ține contabilitatea în partidă dublă.

Prin OUG nr. 79/2014 privind modificarea și completarea Legii Contabilității , Art. I. - Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. La articolul 1, alineatul (5) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(5) Persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venit, definite de Codul fiscal, și ale căror venituri sunt determinate în sistem real au obligația să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă simplă sau, la opțiunea acestora, pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, potrivit reglementărilor contabile emise în acest sens, cu excepția situației în care în legislația fiscală se prevede altfel."

Alineatul (5) a fost modificat prin punctul 1. din Lege nr. 121/2015 începând cu 05.06.2015.

Astfel, nu poate fi reținută favorabil în susținerea contestației argumentul contestatarii cu privire la faptul că legislația prevedea că în funcție de opțiunea contribuabilului poate să conducă evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, având în vedere că OUG 79/2014 a intrat în vigoare după data de 01.01.2015, iar perioada supusă inspecției fiscale a fost anterioară acestei date.

Ca urmare a faptului că organele de inspecție fiscală au constatat că petenta a condus evidența contabilă pe baza regulilor contabilității în partidă dublă au fost solicitate documentele financiar contabile din perioada 2010-2014.

Prin referatul cauzei, organul de inspecție precizează că „întrucât registrul de încasări și plăți prezentat de contribuabilă și anexele pe care aceasta le-a prezentat și care

În urma solicitării de explicații verbale de către organele fiscale referitoare la sumele înscrise în ele erau refăcute și se prezenta o cu totul altă situație decât cea inițială la fiecare solicitare, organele de inspecție fiscală au fost în imposibilitatea de a stabili situația de fapt fiscală pe baza situațiilor prezentate de contribuabilă și au procedat la verificarea documentelor justificative privind cheltuielilor efectuate în mod exhaustiv și la întocmirea propriilor anexe pe baza documentelor justificative puse la dispoziția echipei de control de aceasta.”

Nu poate fi reținută favorabil în susținerea cauzei precizările contribuabilei în contestație cu privire la faptul că în anul 2010 evidența încasărilor și plăților, precum și a operațiunilor financiar contabile erau reglementate prin OMFP nr. 140/2003 privind aprobarea Normelor metodologice pentru organizarea și conducerea evidenței contabile în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, iar încasările din registrul jurnal de încasări și plăți cuprind printre altele: sume încasate din operațiuni comerciale, aporturi în numerar și prin conturi bancare aduse la începutul activității ori în cursul desfășurării acesteia; sumele primite sub formă de credite bancare sau de alte împrumuturi; sume primite ca despăgubiri; sume primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații; sume reprezentând subvenții; alte sume încasate, de exemplu, restituiri de impozite, taxe, penalități, etc, și încălcarea acestor prevederi legale au determinat inspecția fiscală să-i stabilească cheltuieli nedeductibile, având în vedere că normele legale privind organizarea și conducerea evidenței contabile în perioada de aplicabilitate a acestora precizează:

În conformitate cu Anexa 1, punctul II, litera G din OMFP nr. 1040/2003 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, se prevede:

„ 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;

- sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice ori persoane juridice;

- sumele primite ca despăgubiri;

- sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Pentru aceste categorii de operațiuni fie se deschid fișe pentru operațiuni diverse distincte, fie se întocmesc situații cu ajutorul documentelor cumulative care să reflecte situația acestor sume.

Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.”

Se reține că organul de inspecție fiscală a aplicat corect prevederile legale cu privire la aplicarea Legii contabilității valabile în perioada supusă verificării, respectiv 2010-2014.

În consecință, în raport de cele anterior reținute, contestația este vădit neîntemeiată și urmează a fi respinsă pentru acest capăt de cerere.

3.2. Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar aferent anilor 2010-2011

Cauza supusă soluționării este dacă contribuabila datorează impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată, în condițiile în care potrivit legii nu se admit la deducere cheltuielile care nu sunt efectuate în interesul direct al activității și nu sunt aferente realizării veniturilor, iar argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 3 a Finanțelor Publice au procedat la verificarea impozitului pe venit aferent anilor 2010-2014 pentru **I.I. MJ** încheind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016 emițând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

- a lei= diferența de impozit pe venit (în plus) pentru anul 2010;
- b lei= diferența de impozit pe venit (în plus) pentru anul 2011;
- c lei = diferența de impozit pe venit (în plus) pentru anul 2012;
- d lei = diferența de impozit pe venit (în plus) pentru anul 2013;
- e lei = diferența de impozit pe venit (în plus) pentru anul 2014.

I.I. MJ are sediul social în București, sector 3,și sediul activității unde își desfășoară activitatea în București, sector 4, Este autorizată pentru activitatea de „Comerț cu amănuntul al pâinii, produselor de patiserie și produselor zaharoase, în magazine specializate”

Organele de inspecție fiscală au aplicat metoda de control prin sondaj conform art. 116, alin. 1, lit. a din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală în ceea ce privește încasările realizate și a vizat documentele contabile și operațiunile semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, evidențiere, raportare și achitare a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat iar în ceea ce privește cheltuielile realizate s-a aplicat verificarea exhaustivă conform art. 116, alin. 1 lit. B din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală și a vizat verificarea tuturor documentelor și operațiunilor, care stau la baza modului de calcul, de evidențiere și de plata obligațiilor fiscale. Au avut în vedere legalitatea și completarea în conformitate a declarațiilor fiscale, a concordanțelor dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilei.

În perioada 01.10.2010-31.12.2014 contribuabila a condus evidența contabilă în partidă dublă, întocmind registrul de casă, note contabile, balanțe de verificare, etc.

În susținerea contestației contribuabila depune o situație a cheltuielilor nedeductibile înscrise în decizia de impunere pentru anii 2010-2014, anexa 1 - venituri din vânzări în perioada 01.10.2010-31.12.2010, situația de pe registrul de casă încasări și plăți marfa și alte plăți, registrul - jurnal de încasări și plăți 01.10.2010-31.12.2010.

Sintetizând motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor deduse de contribuabil în sumă totală de 43.826,82 lei, rezultă următoarea situație:

Pentru anul 2010

Încasări declarate - a lei

Cheltuieli declarate: - a1 lei

Venituri constatate de organul de inspecție fiscală: - r lei.

Diferența în sumă de a2 lei rezultată provine din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de a3 lei astfel:

-a4 lei - plata impozit pe venit;

- a5 lei - diverse plăți efectuate de II MJ fără să prezinte documente justificative;
- a6 lei - plata ambalaje, chirie, taxe ONRC achitate de societatea D Services;
- a7 lei - c/v factura nr. 000/04.08.2010 emisă de TG fără a putea fi identificată natura achiziției efectuate;
- a1 lei - retrageri de numerar din casă, fără explicații și documente justificative;
- n lei imobilizare a capitalului în stoc marfă achiziționată în anul 2010, care nu contribuie la realizarea venitului în anul 2010.

Pentru **anul 2011**

Venituri declarate - b1 lei

Cheltuieli declarate: - b2 lei

Venituri constatate de organul de inspecție fiscală: - b3 lei.

Diferența în sumă de b4 lei rezultată provine din:

- b5 lei rezultată din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă);
- b6 lei TVA colectată stabilită de organul de inspecție fiscală pentru perioada 01.02.2011-30.09.2011, perioada în care contribuabilul avea obligația să colecteze TVA ca urmare a depășirii plafonului de scutire de taxă pe valoarea adăugată în luna decembrie 2010.

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de b7 lei astfel:

- b6 lei - plata impozit pe venit;
- b1 lei - amenzi și penalități achitate de I.I. MJ;
- b8 lei - plata analize medicale, întreținere asociația locatari, scaun și rezervor wc, material reparații baterie cadă, întrucât documentele justificative prezentate sunt emise pe numele MJ iar documentele justificative privind plata abonament gaze și convorbiri telefon fix sunt emise pe numele DMG pentru imobilul din str. Drumul Murgului nr. 38;
- b9 lei - diverse plăți efectuate de I.I. MJ fără să prezinte document justificativ sau pentru care a prezentat copii ale documentelor justificative;
- b10 lei - plată ITP, pentru care documentele justificative privind plata sunt emise pe numele societății D Services;
- b11 lei - plată avans achitat pe numele DD fără să fie precizat denumirea produselor sau a serviciilor în vederea încadrării acestor cheltuieli ca fiind efectuate în scopul realizării venitului și implicit ca fiind nedeductibile;
- b12 lei - plată chirie eronat înregistrată în luna octombrie, suma fiind dedusă la data plății efective, respectiv 25.09.2011;
- b13 lei reprezentând avans trezorerie, retrageri de numerar din casă, fără explicații și documente justificative;
- b14 lei - imobilizare a capitalului în stoc de marfă (diferențe între stocul de marfă la data de 01.01.2011 și stocul de marfă la data de 31.12.2011) care nu contribuie la realizarea venitului în anul 2011;
- b15 lei - achiziții combustibil.

Pentru **anul 2012**

Încasări declarate - c1 lei

Cheltuieli declarate: - c2 lei

Venituri constatate de organul de inspecție fiscală: - c3 lei

Cheltuieli constatate de organul de inspecție fiscală: - c4 lei

Diferența în sumă de c5 lei rezultată între veniturile declarate și cele constatate provine din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Diferența în sumă de c6 lei rezultată între cheltuielile declarate și cele constatate rezultă din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de c7 lei astfel:

- c8 lei - impozit pe venit;
- c9 lei reprezintă plata taxă ridicare autoturism;
- c10 lei impozit auto;
- c11 lei plata taxă parcare auto proprietatea domnului DMG, utilizat de I.I. MJ în baza contractului de comodat încheiat la data de 01.10.2011;
- c12 lei - diverse plăți efectuate de I.I. MJ (plată ambalaje, energie electrică, cartelă telefon, penalități, benzină, etc) fără să prezinte documente justificative;
- c13 lei reprezentând 50% din valoare achizițiilor de combustibil.

Pentru anul 2013

Încasări declarate - d1 lei

Cheltuieli declarate: - d2 lei

Venituri constatate de organul de inspecție fiscală: - d3 lei

Cheltuieli constatate de organul de inspecție fiscală: - d4 lei

Diferența în sumă de d5 lei rezultată între veniturile declarate și cele constatate provine din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Diferența în sumă de d6 lei rezultată între cheltuielile declarate și cele constatate rezultă din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de d7 lei astfel:

- d8 lei - reprezentând 50% din valoare achizițiilor de combustibil.

Pentru anul 2014

Încasări declarate - e1 lei

Cheltuieli declarate: - e2 lei

Venituri constatate de organul de inspecție fiscală: - e3 lei

Cheltuieli constatate de organul de inspecție fiscală: - e4 lei

Diferența în sumă de e5 lei rezultată între veniturile declarate și cele constatate provine din declararea eronată a aporturilor în numerar pentru efectuarea unor plăți pentru plata penalități.

Diferența în sumă de e6 lei rezultată între cheltuielile declarate și cele constatate rezultă din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

În drept, în soluționarea cauzei sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

„ **Art. 269 Forma și conținutul contestației**

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- a) datele de identificare a contestatorului;**
- b) obiectul contestației;**
- c) motivele de fapt și de drept;**
- d) dovezile pe care se întemeiază; ”**

“**Art. 276 Soluționarea contestației**

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

“2.5. Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Prin urmare se vor analiza susținerile contestatarei în contradictoriu cu motivele organelor fiscale, coroborat cu dovezile (înscrisurile) aflate în dosarul contestației.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că contestatara trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, **precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, sa anexeze contestației înscrisurile doveditoare**, organul de soluționare analizând contestația și în funcție de **documentele existente la dosarul cauzei**.

În admiterea deducerii cheltuielilor sunt incidente prevederile Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003 și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările în vigoare, potrivit cărora:

“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.

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

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

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;”

“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.”

iar potrivit art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală:

“Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.

Astfel rezultă ca drepturile de deducere a cheltuielilor nu pot fi exercitate netulburat, prin simpla deținere a unor facturi/chitanțe, să fie efectuate **în scopul realizării de venituri, în interesul direct al activității, să fie justificate cu documente:**

- sunt necesare activității economice a persoanei respective, ducând la obținerea de venituri și realizarea de operațiuni impozabile;

- prestarea serviciilor sau livrarea bunurilor, așa cum sunt consemnate a avut loc în realitate;
- serviciile prestate sau livrările de bunuri sunt destinate obținerii de venituri impozabile și nu fără legătură cu activitatea economică în cauză sau în folosul unor alte persoane.

3.2.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de x lei

1. Cu privire la retrageri de numerar din casă, sume înregistrate în registrul de casă în sumă de a1 lei

Precizarea contribuabilei cu privire la faptul că suma respectivă putea fi folosită la plata salariilor până la plata impozitului pe venit nu poate fi susținută favorabil în soluționarea cauzei în condițiile în care impozitul pe venit este o cheltuială nedeductibilă iar contribuabila nu a precizat în ce scop a fost achitată suma în cauză pentru a se analiza dacă cheltuielile respective au fost sau nu admise la deducere de către organele de inspecție fiscală.

2. Cu privire la plata servicii terți pentru construirea rafturilor de expunere a mărfii, plătită beneficiarului TG SRL în sumă de d lei

Prin raportul de inspecție fiscală se precizează că nu a fost admis la deducere cheltuiii în sumă de d lei (suma de a2 lei specificată de contribuabilă nu se regăsește) care reprezintă contravaloarea facturii nr. 000/04.08.2010 emisă de TG fără a putea fi identificată natura achiziției efectuate.

Astfel, precizarea în contestație în sensul că aceasta a dat explicații verbale organului de inspecție fiscală nu poate fi susținută favorabil în susținerea cauzei întrucât contribuabila are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

3. Cu privire la achiziții marfă de la SC D SRL în sumă de a3 lei

Organul de inspecție fiscală precizează că nu a fost dedusă cheltuiala de a3 lei deoarece documentele justificative nu sunt emise pe numele I.I. MJ.

Contribuabila nu depune la dosarul cauzei niciun document justificativ din care să rezulte că marfa achiziționată este pe numele ei, aceasta având obligația de a dovedi cu acte doveditoare.

4. Cu privire la plată marfă în sumă de a4 lei

Contribuabila nu a prezentat documente doveditoare din care să rezulte natura cheltuielilor efectuate pentru a putea fi analizate.

Organul de inspecție fiscală precizează că nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de a4 lei ținând cont că în înregistrările din data de 13.10.2010 efectuate în registrul de casă sunt trecute ca achiziții marfă fără ca petenta să prezinte documente justificative.

5. Cu privire la nededucerea cheltuielilor în sumă de a5 lei reprezentând plată reală dar care a fost înregistrată eronat ca plată în sumă de a6 lei, inspecția fiscală declarând nedeductibilă suma de a7 lei, diferența dintre cele două sume și omite să înregistreze ca plată deductibilă suma reală de a5 lei, nu poate fi reținută favorabil în susținerea cauzei ținând cont că aceasta deja înregistrase ca și cheltuială suma de a6 lei deși corect ar fi trebuit a5 lei.

Astfel prin diferență rezultă ca și cheltuială nedeductibilă suma de a7 lei, așa cum a constatat și organul de inspecție fiscală (a71,, înregistrare eronată” - a72 „înregistrare corectă” = a7 lei „cheltuială nedeductibilă corect”)

6. Cu privire la plata analizelor medicale în sumă de b2 lei

Contribuabila precizează că Regulamentul Intern de Organizare și Funcționare a II MJ permite deducerea cheltuielilor cu analizele medicale.

Afirmația nu poate fi susținută favorabil în susținerea cauzei având în vedere că analizele medicale nu fac parte din categoria cheltuielilor expres prevăzute. Mai mult, contribuabila, deși avea posibilitatea să justifice cu documente cele precizate, nu a depus în susținere niciun document care să combată constatările organului fiscal.

7. Cu privire la garanție bancară către Enel prin cont deschis la CEC Bank SA în sumă b4 lei

Prin referatul cauzei, organele de inspecție fiscală precizează că nu au admis la deducere cheltuieli în sumă de b4 lei reprezentând garanție ENEL întrucât contribuabila a prezentat organelor de inspecție fiscală doar documentul care atestă achitarea sumei respective fără a prezenta și factura emisă de furnizorul de energie pentru încadrarea acestei cheltuieli ca fiind efectuată pentru locul de consum situat în, sector 4 - punct de lucru.

Mai mult, garanția reprezintă o formă de depozit în numerar și/sau garanție personală care poate fi deblocată total sau parțial cu viza operatorului economic. Garanția poate fi executată dacă se constată că au fost încălcate prevederile contractuale. La terminarea contractului încheiat între părți garanția se deblochează.

8. Cu privire la „casa, avans, Trezorerie, retrageri din casa - cheltuieli înregistrate în registrul de casă fără explicație și documente justificative” în sumă de b5 lei

Nu poate fi reținută favorabil în susținerea cauzei afirmația că inspecția fiscală dacă a verificat cheltuielile în mod exhaustiv trebuia să identifice pe elemente de cheltuieli sumele plătite, întrucât sumele înregistrate în registrul de casă sunt fără explicații și documente justificative, și nici în susținerea contestației petenta nu a prezentat documente justificative.

I.I. MJ nu a prezentat documente doveditoare, deși avea această posibilitate, din care să reiasă dacă cheltuielile efectuate sunt cheltuieli deductibile, astfel rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor deduse de contribuabil, motiv pentru care, pentru acest capăt de cerere, contestația formulată pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată și nesusținută cu documente.

3.2.2 Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de b1 lei reprezentând plată amenzi

În fapt, I.I. MJ precizează că pentru a plății două amenzi primite de la Poliția Locală sector 4 și Autoritatea pentru Protecția Consumatorului, a încasat de la persoana fizică MJ suma de b1 lei, pe care le-a înregistrat în contabilitate în partidă dublă ca venituri excepționale pentru plata cheltuielilor excepționale cu amenzile și penalitățile.

Prin raportul de inspecție fiscală, organul fiscal nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de b1 lei reprezentând amenzi și penalități achitate de MJ I.I.

În drept, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările în vigoare:

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...) f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale;”

Argumentul contestatarii conform căreia este sancționată de două ori pentru încadrarea acestei cheltuieli ca fiind nedeductibilă întrucât verificarea veniturilor a fost efectuată prin sondaj iar a cheltuielilor exhaustiv, este neîntemeiată în condițiile în care organele de inspecție fiscală au constatat o diferență în suma de d lei între veniturile declarate de contribuabilă (în sumă de d lei) și veniturile constatate de inspecția fiscală (în sumă de d1 lei), diferența cuprinde și suma de d2 lei rezultată din întocmirea eronată a evidenței contabile (contabilitate în partidă dublă).

Din cele prezentate mai sus, rezultă că legislația în vigoare are prevederi clare în ceea ce privește cheltuielile cu amenzile, acestea fiind considerate cheltuieli nedeductibile, organul de inspecție fiscală în mod corect nu a admis deducerea cheltuielilor cu amenzile, contestația formulată pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2.3 Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de b3 lei reprezentând cheltuieli efectuate pe baza contractului de comodat

În fapt, I.I. MJ a încheiat un contract de comodat, în vederea constituirii sediului social fără activitate al Intreprinderii Individuale, cu domnul DMG pentru imobilul din, sector 3, încheiat în data de 28.07.2010 pe o perioadă de 2 ani, prelungit automat pe o perioadă egală dacă părțile nu își asumă intenția de a nu prelungi contractul.

Prin contractul de comodat la art. 6, pct. 6.4. este stipulat că, comodatarii trebuie să suporte cheltuielile necesare folosinței lucrului (întreținere, lumina, telefon, etc.).

Din raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016, Anexa nr. 2, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit ca suma de b3 lei cheltuielă nedeductibilă pentru următoarele motive:

- b1 lei - întreținere asociația de locatari;
- b2 lei - contravaloare scaune și rezervor wc;
- b3 lei - plata avans achitat pe numele Digital Data Plus fără să fie precizat denumirea produselor sau a serviciilor în vederea încadrării acestor cheltuieli ca fiind efectuate în scopul realizării venitului și implicit ca fiind deductibile;
- b4 lei - contravaloare consum gaze, factura DMG, în plus pentru suma de b42 și b41 din 03.01.2011 - lipsa document justificativ;
- b5 lei - convorbiri Romtelecom, factura pe numele domnului DMG;
- b6 lei - materiale reparații baie și baterie apă cadă.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că din punct de vedere fiscal aceste cheltuieli nu sunt deductibile și nu pot fi luate în calcul la stabilirea venitului impozabil, întrucât contribuabilă nu a prezentat documente pentru a demonstra ca acestea au fost realizate în scopul obținerii de venituri, potrivit art. 48, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Prin contestația formulată, I.I. MJ susține că toate cheltuielile cu imobilul sunt deductibile, în baza contractului de comodat încheiat, prin care se prevede în mod legal plata unor cheltuieli de întreținere și reparații în proporție de 1/3 din totalul cheltuielilor cu locația respectivă (b1 lei - taxă asociația locatari pentru deschidere sediu în ap. 37; b2 lei scaun și rezervor W.C; b3 lei faianță, b4 lei plată consum gaze naturale, b5 materiale reparații baie și baterie apă caldă; b6 convorbiri Romtelecom).

În drept, în vederea determinării venitului impozabil pe 2010-2014 se aplică prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50."

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale; [...]."

Conform pct. 37 și pct. 38 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:

"37.- Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente 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 exercitiului financiar al anului în cursul căruia au fost platite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[.]

- 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".

Totodată, în ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor de modernizare (amenajări interioare, reparații, etc) pentru imobilul folosit pentru sediu social fără activitate, după cum au constatat organele de inspecție fiscală, în speță sunt incidente și prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 și art. 1569 din Codul civil:

"Art. 1420. - Locatorul este dator, prin însăși natura contractului, fără să fie trebuința de nici o stipulație specială:

1. [...]

2. de a-l menține în stare de a putea servi la întrebuințarea pentru care a fost închiriat sau arendat;

3. de a face ca locatarul să se poată folosi neimpiedicat în tot timpul locațiunii."

"Art. 1421. - Locatorul trebuie să tradea (predea) lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat.

În cursul locațiunii, trebuie să se facă toate acele reparații ce pot fi necesare, afara de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului."

"Art. 1447. - Reparațiile mici numite locative, ce raman în sarcina locatarului, dacă nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel și între altele sunt următoarele:

- reparația vetrei sobelor, a gurii lor, a capacei s.c.l. a stricării tencuiei din partea de jos a peretilor camerei și a altor locuri de locuință până la înălțimea de un metru;

- la parchet și dusumele, întrucât numai unele bucati sunt stricate;

- a geamurilor, întrucât sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, de care nu poate fi responsabil locatarul;

- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor și altfel de incuietori."

"Art. 1448. - Niciuna din reparațiile reputate locative nu cad în sarcina locatarului când stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forța majoră."

"Art. 1561. - Comodatul este esențial gratuit."

"Art. 1564 - Comodatarul este dator să îngrijească, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului împrumutat, și nu poate să se servească decât la trebuința determinată prin natura lui, sau prin convenție, sub pedeapsa de a plăti daune-interese, de se cuvine."

"Art. 1569. - Comodatorul, făcând speze necesare la uzul lucrului împrumutat, nu poate să le repete."

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat,

"Comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de întreținere), neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosinței."

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suportă cheltuielile necesare folosinței lucrului (de exemplu, reparațiile locative ale casei)**, neavând dreptul să ceară restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosinței. (...)

Sunt cheltuieli deductibile doar acele cheltuieli realizate cu funcționarea și întreținerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat în scopul afacerii.

Prin urmare, potrivit dispozițiilor legale mai sus citate, rezultă că **sunt deductibile fiscal numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat și numai pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii.**

Dispozițiile fiscale în materie sunt întărite și de doctrina juridică referitoare la contractul de comodat, potrivit căreia comodatarul este obligat să suporte doar cheltuielile **necesare** folosinței lucrului, respectiv doar reparațiile mici numite și locative, care reprezintă un accesoriu al folosinței. Obligația comodatarului de a întreține imobilul ca un bun proprietar implică obligația acestuia de a efectua reparații mici (locative, de întreținere a imobilului) pe perioada derulării contractului, iar la sfârșitul contractului să-l predea în starea inițială, **astfel că orice obligație suplimentară asumată de comodatar vizând reparații capitale, modernizări și orice alte reparații care nu rezultă din folosința lucrului, fiind în sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Prevederile contractului de comodat nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei, câtă vreme ele exced naturii comodatului ca împrumut de folosință și **sunt pro-causa**, bunul respectiv fiind proprietatea familiei sale, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt ținute de conținutul clauzelor unui contract, având posibilitatea să reîncadreze forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilei cu privire la cheltuielile efectuate în baza contractului de comodat având în vedere că petenta nu a depus documente sau situații care să susțină argumentele sale și din care să rezulte că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală, deși avea această obligație potrivit dispozițiilor art. 269 alin 1 lit. d) din Codul de procedură fiscală.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 21, alin. 4, lit. m) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(4)- Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile: (...)

m) cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul activităților desfășurate și pentru care nu sunt încheiate contracte;

Norme metodologice

„48. Pentru a **deduce cheltuielile** cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte **prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:**

- **serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;**

- **contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.**

Nu intră sub incidența condiției privitoare la încheierea contractelor de prestări de servicii, prevăzută la art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile cu caracter ocazional prestate de persoane fizice autorizate și de persoane juridice, cum sunt: cele de întreținere și reparare a activelor, serviciile poștale, serviciile de comunicații și de multiplicare, parcare, transport și altele asemenea.”

Față de cele prezentate anterior rezultă că pentru a fi deduse, cheltuielile trebuie să fie justificate cu contracte de prestări servicii, să se facă dovada prestărilor și necesitatea efectuării cheltuielilor. Persoanele fizice autorizate nu sunt obligate să încheie contracte de prestări servicii pentru cele de întreținere și reparare a activelor, pentru servicii de comunicații, transport, poștale.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile aferente cu întreținerea sediului social - proprietate personala a familiei sale. Potrivit constatărilor din Anexa nr. 2 la Raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitatea sumei de b3 lei care se compune din cheltuieli efectuate la sediul profesional, pentru următoarele:

- b1lei - întreținere asociația de locatari;
- b2 lei - contravaloare scaune și rezervor wc;
- b3 lei - plata avans achitat pe numele Digital Data Plus fără să fie precizat denimirea produselor sau a serviciilor în vederea încadrării acestor cheltuieli ca fiind efectuate în scopul realizării venitului și implicit ca fiind deductibile;
- b4 lei - contravaloare consum gaze, factura DMG, în plus pentru suma de b42 și b41 din 03.01.2011 - lipsa document justificativ;
- b5 lei - convorbiri Romtelecom, factura pe numele domnului DMG;
- b6 lei - materiale reparații baie și baterie apă cadă.

Se observă că aceste cheltuieli nu pot fi considerate a fi deductibile din punct de vedere fiscal, având în vedere următoarele considerente:

- **Din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt în patrimoniul afacerii (inchiriate, în comodat etc.), nu sunt deductibile decât cheltuielile de întreținere și funcționare a bunurilor**, dovedite cu documente, folosite strict în interesul afacerii;

- suma de a1 lei - reprezintă contravaloarea facturii emisă de societatea Dedeman SRL pentru persoana fizică MC și nu a I.I. MJ pentru a putea fi dedusă cheltuiala;

- suma de b3 lei reprezintă avans servicii conform facturii nr. 801/10.06.2011 emisă de DD SRL pentru PFA MC, și nu faianță așa cum eronat a precizat contribuabila în cadrul contestației. Contribuabila nu a depus documente justificative din care să rezulte că sunt servicii efectuate pentru sediul social și în interesul direct al activității;

- suma de t lei reprezintă materiale reparații și baterie cadă conform bonurilor fiscale anexate fin care nu rezultă că sunt emise pentru I.I. MJ și achiziționate pentru sediul social și în interesul direct al activității;

- din contractul de comodat nu rezultă ce cota parte din suprafața imobilului este destinată sediului social;

- din contractul de comodat rezultă că imobilul este destinat ca sediu social fără activitate;
- punctul de lucru unde își desfășoară efectiv activitatea îl reprezintă, sector 4, București;
- în susținerea contestației societatea nu a depus documente sau situații care să susțină argumentele sale și din care să rezulte că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală, deși avea această obligație potrivit dispozițiilor art. 296 alin 1 lit d din Codul de procedură fiscală.

Referitor la cheltuielile cu întreținerea, gazele și Romtelecom, prin dispozițiile legale invocate în vigoare în perioada verificată sunt precizate în mod expres cheltuielile care pot fi deduse, nefiind permisă extinderea lor prin analogie.

Se reține că o condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este de a fi efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente, ori din argumentele contribuabilei nu pot fi reținute în condițiile în care prin contractul de comodat încheiat pentru imobilul ce reprezintă atât sediul social al I.I. MJ cât și domiciliul doamnei MJ nu este menționată cota parte a apartamentului 37 ce a fost utilizată drept sediu social.

Deși există obligația legală ca, în cazul unui bun cu folosința mixtă să se departajeze cheltuielile pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii, contribuabila nu a ținut seama de acest aspect și a considerat cheltuielile cu întreținerea gazele și Romtelecom, ca fiind deductibile integral la sediul social deși acesta era și domiciliul proprietarului imobilului DMG. Motivația contestatarii precum că pe baza contractului de comodat încheiat între titularul apartamentului și sediu social se prevede în mod legal plata unor cheltuieli de întreținere și reparații în proporție de 1/3 din totalul cheltuielilor cu locația respectivă, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei în condițiile în care domiciliul doamnei MJ este același cu al sediului social.

În consecință, având în vedere și cele reținute și de faptul că nu a prezentat niciun document care să justifice modul de departajare al cheltuielilor, organul fiscal a stabilit corect ca fiind nedeductibile cheltuielile, drept pentru care contestația urmand a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capat de cerere.

3.2.4 Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de z lei reprezentând plăți Trezorerie ca plăți anticipate în contul impozitului pe venit

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli în sumă de b6 lei pentru anul 2011 și în sumă de 508 lei pentru anul 2010 care reprezintă impozit pe venit.

I.I. MJ susține în cadrul contestației că organul fiscal a încadrat drept cheltuieli nedeductibile plățile prin Trezorerie ca plăți anticipate în contul impozitului pe venit, și astfel aceasta va fi nevoită să plătească și cota de impozitare de 16% pentru „suma nedeductibilă”

În drept, în vederea determinării venitului impozabil se aplică prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 48.** - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Față de dispozițiile legale sus invocate se reține că impozitul pe venit nu este considerată cheltuială deductibilă, astfel că, organul fiscal nu a admis la deducere

cheltuielile cu impozitul pe venit, drept pentru care contestația urmand a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3.3. Cu privire la cheltuielile nedeductibile aferente anilor 2010-2011 în sumă de y lei și aferente anilor 2012-2014 în sumă de q lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul solutionare contestații 1 se poate pronunța pe fond asupra acestui capat de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. MBS3-AIF-rap/09.08.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă totală de a lei, din care s-au analizat la pct. 3.2.1, 3.2.2., 3.2.3., 3.2.4 suma de a1 lei.

Prin contestația formulată, contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere, rezumându-se la a menționa că pentru anii 2012, 2013 și 2014 să se vadă anexele 3, 4 și 5 aferente Raportului de inspecție fiscală.

Contestatara nu a prezentat motive de fapt și de drept nici pentru anumite cheltuieli nedeductibile aferente anilor 2010 și 2011 în sumă de a3 lei (a4 pentru anul 2010 și a5 pentru anul 2011).

În drept, în conformitate cu prevederile art. 296 alin. (1) și art. 276 alin. (5) din Codul de procedura fiscală, republicat:

“Art. 296 - (1) contestația se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt si de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „actor incumbit probatio”, principiul fiind consfințit de art.249 „cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege” și art. 250 „dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. "

Se reține că prin contestația formulată, contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație contestatara trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, în ceea ce privește suma de v lei reprezentând cheltuieli nedeductibile aferente perioadei 2010 - 2014, contestatara nu a depus niciun document și nici argumente în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apararea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturala și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *"motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată."*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că deși contestatara se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de v1 lei reprezentând cheltuieli nedeductibile și venituri nedeclarate/neîncasate aferente perioadei 2010 - 2014, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **I.I. MJ**, cu privire la acest capăt de cerere.

3.4. Referitor la stocurile de marfă

Cauza supusă soluționării este dacă susținerile contestatoarei în privința valorii stocurilor de marfă avute în vedere de organele de inspecție fiscală la stabilirea venitului net, pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care acestea nu reflectă situația de fapt stabilită și nu sunt susținute de dovezi.

În fapt, Prin Raportul de inspecție fiscală nr. MBS3_AIF - rap/09.08.2016, anexa 15, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele aspecte:

- la 31.12.2010 exista un stoc de marfă la preț unitar (fără TVA) - n lei (o1-o2/adaos comercial)
- la 31.12.2011 exista un stoc de marfă la preț unitar (fără TVA) - o3 lei (o4-o5/adaos comercial-o6/tva neexigibilă);
- la 31.12.2012 exista un stoc de marfă la preț unitar (fără TVA) - o6 lei (o8-o9/adaos comercial-o10/tva neexigibilă);
- la 31.12.2013 exista un stoc de marfă la preț unitar (fără TVA) - p lei (p1-p2/adaos comercial-p3/tva neexigibilă);
- la 31.12.2014 exista un stoc de marfă la preț unitar (fără TVA) - i lei (i1-i3/adaos comercial-i2/tva neexigibilă).

Prin contestația formulată contestatara precizează că a înregistrat în Registrul - inventar stocurile de marfă, astfel:

- o lei (fără TVA, dar cu adaos comercial o1 lei), pentru anul 2010;
- p lei (TVA neexigibilă p2lei și adaos o2 lei), pentru anul 2011;
- i lei (cu TVA neexigibilă p4 lei și adaos i4 lei), pentru anul 2012;
- u lei (cu u2 lei TVA neexigibilă și adaos u1 lei), pentru anul 2013;
- e lei (cu e1 lei TVA neexigibilă și adaos e2 lei), pentru anul 2014.

Contribuabila consideră că inspecția fiscală nu a înțeles pe deplin modul de descărcare a gestiunii din moment ce la Anexa 1 - Situație cheltuieli perioada 19.08.2010-31.12.2010 inspecția fiscală a scris la cheltuieli totale " marfă achiziționată" m lei lei iar la cheltuieli deductibile înscrie "marfă vândută" b lei, (...) rezultă că stocul de marfă este de n lei și înregistrează și cu acest stoc de marfă un artficiu de calcul, încadrand stocul de marfă de n lei la cheltuieli nedeductibile și luând în considerare suma la stabilirea unui venit suplimentar impozitat corespunzător la impozitul pe venit. De altfel, și pentru ceilalți ani a aplicat același procedeu, pentru anul 2011 a stabilit stocul de b1 lei reprezentând diferența dintre stocul inițial și stocul final.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (1), (2) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„ (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;(...)

(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;”

Potrivit prevederilor legale mai sus menționate, pentru a putea fi deduse la calculul venitului impozabil, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activității desfășurate, în scopul realizării de venituri impozabile.

Așadar, din venitul brut contestatara putea să deducă cheltuielile privind achiziționarea de mărfuri aferentă veniturilor realizate din comercializarea acestora, calculate ținând cont de valorile stocurilor de marfă de la începutul anului și de la sfârșitul perioadei.

În speță sunt aplicabile și prevederile art. 113 din Legea nr. 207/2015:

„ (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor

de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) În scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la:

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

b) **verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilului/plătitorului;**”

Față de cele precizate se constată că organele de inspecție fiscală au obligația să verifice dacă, contribuabilul a înregistrat corect veniturile și cheltuielile, stabilind corect baza de impozitare în concordanță cu datele din declarațiile fiscale și cu cele din evidența contabilă și fiscală a contribuabilei.

Organele de inspecție fiscală, în funcție de valoarea stocului de la începutul anului și de cea de la sfârșitul anului au considerat diferența dintre acestea (stoc final - stoc inițial) ca fiind cheltuieli nedeductibile în anii 2010 și 2011 întrucât în acești ani marfa respectivă nu a concurat la realizarea venitului.

Întrucât în anii 2012, 2013 și 2014 venitul brut a cuprins și venitul obținut din vânzarea mărfii aflate în stoc în anii anteriori, organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind deductibile la data vânzării acestora.

Prin referatul cauzei, organul de inspecție fiscală, precizează că pe tot parcursul efectuării inspecției fiscale organele de control i-au prezentat contribuabilei neregulile constatate și i-au acordat asistență în vederea aplicării corecte a regulilor privind organizarea și conducerea evidenței contabile.

Față de valoarea stocurilor prezentată organelor de inspecție fiscală și cea menționată în cuprinsul contestației se constată diferența între valoarea stocului la 31.12.2011 în sumă de a și cea de a1 lei (s - s1 - s2) și valoarea stocului la 31.12.2014 în sumă de u lei și cea de g lei (g1 - g2 - g3).

Astfel, ținând cont de cele prezentate mai sus, petenta nu vine cu probe în sprijinul susținerilor sale (unele eronate), limitându-se la a critica măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală. Or sarcina probei aparține atât organelor fiscale cat și contribuabilului, potrivit art. 65 din Codul de procedură fiscală. Organele fiscale au motivat decizia emisă, pe baza de constatări proprii rezultate din analiza documentelor prezentate de contribuabil. În temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **I.I. MJ**, cu privire la acest capăt de cerere.

3.5 Referitor la aspectul invocat de contribuabilă cu privire la veniturile din vânzări constatate de organele de inspecție fiscală.

În fapt, în urma efectuării inspecției fiscale organele de control au constatat încasări în trimestrul III 2010 în sumă de r lei astfel:

- octombrie = a lei;
- noiembrie = s lei;
- decembrie = d lei.

Contribuabila anexează în susținerea cauzei anexa nr. 1 - Venituri din vânzări în perioada 01.10.2010-31.12.2010 din care rezultă încasări în sumă de t lei, astfel:

- octombrie = e lei;
- noiembrie = r lei;
- decembrie = t lei.

Din registrul de încasări și plăți pentru anul 2010 prezentat organelor de inspecție fiscală de către contribuabilă și anexat la dosarul cauzei rezultă încasări în sumă de v lei, astfel:

- octombrie = b lei;
- noiembrie = n lei;
- decembrie = m lei.

Din analiza celor două situații depuse la dosarul cauzei se constată încasări lunare diferite în fiecare situație.

Cu titlu de exemplu:

- în Registrul - Jurnal de încasări și plăți pentru luna octombrie 2010 depus de contribuabilă în vederea efectuării inspecției fiscale:

- data de 15.10.2010 - nr. Doc 15 - încasări din vânzări nr. 15 - b1 lei (numerar);
- data de 23.10.2010 - nr. Doc 23 - încasări din vânzări nr. 23 - b2 lei (numerar);
- data de 24.10.2010 - nr. Doc 24 - încasări din vânzări nr. 24 - b3lei (numerar);
- data de 28.10.2010 - nr. Doc 28 - încasări din vânzări nr. 28 - b4 lei (numerar).

- anexa 1 - Venituri din vânzări în perioada 01.10.2010-31.12.2010 depusa de contribuabilă la dosarul contestației:

- data de 15.10.2010 - b4 lei;
- data de 23.10.2010 - b5 lei;
- data de 23.10.2010 - b6 lei;
- data de 28.10.2010 - b7 lei.

- în Registrul - Jurnal de încasări și plăți pentru luna noiembrie 2010 depus de contribuabilă în vederea efectuării inspecției fiscale:

- data de 16.11.2010 - nr. Doc 47 Z.043 - încasări din vânzări nr. 47 - n1 lei (numerar);
- data de 20.11.2010 - nr. Doc 51 Z.047 - încasări din vânzări nr. 51 - n2 lei (numerar);
- data de 21.11.2010 - nr. Doc 52 Z.048 - încasări din vânzări nr. 52 - n3 lei (numerar);
- data de 22.11.2010 - nr. Doc 53 Z.049 - încasări din vânzări nr. 23 - n4 lei (numerar).

- anexa 1 - Venituri din vânzări în perioada 01.10.2010-31.12.2010 depusă de contribuabilă la dosarul contestației:

- data de 16.11.2010 - m1 lei;
- data de 20.11.2010 - m2 lei;
- data de 21.11.2010 - m3 lei;
- data de 22.11.2010 - m4 lei.

- în Registrul - Jurnal de încasări și plăți pentru luna decembrie 2010 depus de contribuabilă în vederea efectuării inspecției fiscale:

- data de 04.12.2010 - nr. Doc 65 Z.061 - încasări din vânzări nr. 65 - f1 lei (numerar);
- data de 31.12.2010 - nr. Doc 89 Z.095 - încasări din vânzări nr. 89 - f2 lei (numerar).

- anexa 1 - Venituri din vânzări în perioada 01.10.2010-31.12.2010 depusă de contribuabilă la dosarul contestației:

- data de 04.12.2010 - f3 lei;
- data de 31.12.2010 - f4 lei.

Având în vedere cele prezentate mai sus, petenta nu vine cu probe în sprijinul celor anexate (chitanțe), limitându-se la a critica măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală. Or sarcina probei aparține atât organelor fiscale cat și contribuabilului, potrivit art. 65 din Codul de procedură fiscală. Organele fiscale au motivat decizia emisă, pe baza de constatări proprii rezultate din analiza documentelor prezentate de contribuabil. În temeiul

art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, **se va respinge ca neîntemeiată** contestația formulată de **I.I. MJ**, cu privire la acest capăt de cerere.

Referitor la afirmația conform căreia în raportul de inspecție fiscală la pagina 9 din Raportul de inspecție fiscală se menționează ca cifră de afaceri pe anul 2010 este suma de p lei, iar în decizia de impunere pentru impozitul pe venit este menționat un venit net în sumă de r lei, organul fiscal precizează că la pagina 9 din raportul de inspecție fiscală este precizată cifra de afaceri la data de 24.12.2010 și nu cifra de afaceri pe anul 2010 cum eronat susține contribuabila, în plus în decizia de impunere pentru impozitul pe venit este precizat un venit net anual în sumă de f5 lei și nu r lei cum de asemenea susține eronat contribuabila.

Ținând cont de cele precizate anterior, urmează a se respinge ca neîntemeiată și nesuținută de documente contestația formulată de **I.I. MJ**, cu privire la impozitul pe venit în sumă de f7 lei aferent diferențelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2010 - 2011 și respinge ca nemotivată contestația formulată pentru suma de f6 lei reprezentând diferențe de impozit anual pentru anii 2012-2014 stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016.

3.6. Cu privire la impozitul stabilit suplimentar pentru CASS în sumă de f lei

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București, prin Serviciul soluționare contestații 1 se poate pronunța pe fond asupra acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatara nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS3-AIF-dec/09.09.2016, organele de inspecție fiscală au stabilit contribuție socială de regularizat stabilită suplimentar în sumă totală de f lei.

Prin contestația formulată, contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 296 alin. (1) și art. 276 alin. (5) din Codul de procedura fiscală, republicat:

“Art. 296 - (1) contestația se formulează în scris și va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

„În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

Se reține, de asemenea, că potrivit doctrinei juridice, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art.249 „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Aceste prevederi se coroborează cu cele stipulate la art.73 alin.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

„Contribuabilul/Plătitorul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv. ”

Se reține că prin contestația formulată, contestatara nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație contestatara trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată, în ceea ce privește suma de f lei reprezentând contribuție socială de regularizat stabilită suplimentar, contestatara nu a depus niciun document și nici argumente în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apararea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regula tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturala și de o implacabilă logica juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedeplinirea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că deși contestatara se îndreaptă cu contestația și împotriva sumei de f lei reprezentând contribuție socială de regularizat stabilită suplimentar, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea,

în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, **se va respinge ca nemotivată** contestația formulată de **I.I. MJ**, cu privire la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele aratate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 24 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările în vigoare, art. 1, alin. 5 din Legea nr. 82/1991 din legea Contabilității, art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, art. 113, art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală,

DECIDE

1. Respinge contestația formulată de **I.I. MJ** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, cu privire la aspectele procedurale invocate în contestație.

2. Respinge ca **neîntemeiată și nesuținută de documente** contestația formulată de **I.I. MJ** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente anilor 2010-2011 în sumă de **y lei**.

3. Respinge ca **nemotivată** contestația formulată de **I.I. MJ** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente anilor 2012-2014 în sumă de **z lei**.

4. Respinge ca **nemotivată** contestația formulată de **I.I. MJ** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. MBS3_AIF_dec/09.09.2016 emisă de Administrația sector 3 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit obligații de plată suplimentare aferente CASS în sumă de **f lei**.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.