

DECIZIA nr. 841 din 2013
privind solutionarea contestatiei formulata de doamna x,
cu domiciliul in str. x, sector 2, Bucuresti,
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x/28.06.2013

Directia Generala a Finantelor Publice a municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresa nr. x/26.06.2013, inregistrata la DGFPMB sub nr. x/28.06.2013, de catre Administratia Finantelor Publice sector 2 cu privire la contestatia formulata de doamna x in nume propriu si in numele BNP x.

Obiectul contestatiei, remisa prin posta la 11.06.2013 si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. x/12.06.2013, completata cu adresa inregistrata la DGFPMB sub nr.x/08.07.2013, il constituie:

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013;

- decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013;

emise in baza raportului de inspectie fiscala nr. x/24.04.2013;
si comunicate sub semnatura de primire la data de 20.05.2013.

Suma totala contestata, stabilita prin deciziile mai sus mentionate, este de x lei, din care:

- x lei (x lei + xlei) - TVA;
- x lei - accesorii aferente TVA;
- xlei - impozit pe venit pentru anul 2011;
- x lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art.205 alin. (1), art.206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de doamna x.

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 au efectuat inspectia fiscala generala la BNP x pentru perioada 31.03.2010-28.02.2013 pentru impozit pe venit si pe perioada 31.03.2010-28.02.2013 pentru TVA.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/25.04.2013, iar in baza acestora au fost emise:

-decizia de impunere nr. x/25.04.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x lei reprezentand TVA si accesoriiile aferente.

- decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar nr.x/25.04.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x lei reprezentand impozit pe venit si accesoriiile aferente.

II. Prin contestatia formulata doamna x sustine urmatoarele:

Referitor la decizia nr.x/25.04.2013

Contestatarul considera nelegala neacceptarea la deducere a TVA in suma totala de x lei (x lei + x) reprezentand:

- x lei- TVA aferenta achizitiei unor **articole vestimentare** (furnizor SC x SRL) si a unor **ochelari de vedere** (furnizori: SC x SRL si SC x SRL) pe perioada 13.10.2011-21.02.2013, motivand ca acestea reprezinta o investitie in imaginea notarului fiind astfel achizitionate pentru activitatea desfasurata si obtinerea de venituri impozabile, iar legislatia in vigoare nu prevede criterii clare prin care sa se stabileasca care sunt cheltuieli personale si care sunt pentru activitatea economica desfasurata de persoanele fizice care obtin venituri din exercitarea unei profesii liberale;

- x lei- TVA aferenta achizitiei **materialelor de constructii utilizate la spatiul inchiriat** pe perioada 18.11.2011-06.06.2012, suma pe care o considera deductibila.

- x lei- reprezentand TVA nedeductibila aferenta **bonurilor de taxi** inregistrate in anii 2011, 2012 si 2013 o considera cheltuiala deductibila.

Referitor la decizia nr.x/25.04.2013

In ceea ce priveste constatarile organului de inspectie fiscala referitoare la diferentele de impozitul pe venit suplimentar stabilite in anul 2011 ca urmare a neacceptarii la deducere a cheltuielilor in suma totala de **x lei**, contestatara considera ca nu sunt legale pentru urmatoarele motive:

- x lei- reprezentand cheltuieli efectuate in anul 2011 cu **asigurarea CASCO** aferente autoturismului x pe care BNP x il detine in baza unui contract de comodat si considerate de organul de control nedeductibile intrucat nu fac parte din patrimoniul afacerii, sunt considerate de contestatara ca fiind deductibile intrucat considera ca in patrimoniul afacerii intra si drept de folosinta al autoturismului dat in comodat;

- x lei - reprezentand cheltuieli cu **articole vestimentare** si a unor **ochelari de vedere** pe perioada 13.10.2011-21.02.2013, contestatara le considera ca sunt facute in scopul desfasurarii activitatii economice si pentru cresterea venitului;

- x lei- reprezentand **cheltuieli cu reparatii si modernizari** la spatiul inchiriat efectuate in anul 2011 sunt considerate de contestatara ca fiind investitie si solicita amortizarea acestei investitii pe perioada ramasa pana la terminarea contractului de inchiriere, respectiv suma de x lei in anul 2012 si x lei in anul 2013;

In concluzie, contestatara solicita anulara in parte a deciziilor sus mentionate.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1. Referitor la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de x lei din totalul sumei de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013

BNP x are sediul activitatii principale in x, sector 2, Bucuresti, detinut in baza contractului de inchiriere incheiat in data de 18.02.2010 cu SC x SRL pe o perioada de 5 ani incepand din 15.04.2010.

Inspectia fiscala generala a TVA a fost efectuata pentru perioada 31.03.2010-28.02.2013, constatarile inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/25.04.2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr.x/25.04.2013, prin care s-a stabilit TVA suplimentara de plata in suma totala de x lei si accesorii aferente in suma de x lei. Astfel TVA suplimentar de plata in suma de x lei a rezultat prin:

Anul 2011 (total suma neacceptata la deducere x lei) reprezentand:

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de achizitiei de servicii de taxi in suma de **x lei**;

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de imbracaminte si materiale de constructii in suma de **x lei**;

Anul 2012 (total suma neacceptata la deducere x lei) reprezentand:

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii de taxi inscrisa in bonuri fiscale in suma de x lei;

- neacceptarea la deducere a sumei de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiilor de ochelari, lentile ochelari, imbracaminte, detergent rufe, ondulator par, faianta, grill si tava teflon, materiale de constructie, cherestea;

- diminuarea TVA deductibila cu suma de x lei reprezentand 50% din TVA aferenta achizitiei de combustibil;

- diminuarea TVA deductibila cu suma de x lei reprezentand TVA aferenta achizitiei de bauturi alcoolice si produse din tutun;

Anul 2013 (total suma neacceptata la deducere x lei) reprezentand:

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de servicii de taxi in suma de x lei.

- neacceptarea la deducere a TVA aferenta achizitiei de ochelari de vedere in suma de x lei.

3.1.1. Referitor la TVA suplimentara de plata în sumă totala de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013

Cauza supusa solutionarii este daca organul de inspectie fiscala a stabilit corect faptul ca BNP x nu are dreptul de deducere a taxei pe valoare adaugata in suma de x lei aferenta achizitiei de bunuri, in conditiile in care nu face dovada ca au fost utilizate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/25.04.2013 organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice sector 2 s-a stabilit TVA suplimentar de plata ca urmare a neacordarii dreptului de deducere a TVA in suma de x lei, reprezentand TVA inscrisa in facturile emise in anul 2011, 2012 si 2013 de SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL (anexa nr.6 la RIF) pentru achizitia de bunuri (ochelari, lentile ochelari, imbracaminte) pe considerentul ca nu au fost destinate in folosul operatiunilor taxabile.

In sustinerea deducerii TVA in suma de x lei, contestatarul arata ca achizitiile in cauza reprezinta investitie in imaginea contestatarului si este facuta in scopul de a obtine venituri.

In drept, art.145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, forma in vigoare in anul 2011 prevad urmatoarele:

“ Art. 145 - (1) **Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.**

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

Totodată, art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ, stipulează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

Astfel, potrivit dispozitiilor legale precitate, persoanele impozabile isi pot exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor, numai daca achizitiile indeplinesc mai multe conditii cumulative, si anume: achizitiile au avut loc in mod efectiv, au legatura cu activitatea economica a persoanei achizitoare si sunt destinate utilizarii in folosul

propriilor operatiuni taxabile, avand la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile prevazute de legea fiscala.

In lumina acestor considerente si in continuarea lor, exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea exercitarii acestui drept in cadrul controalelor fiscale ulterioare, organele fiscale avand dreptul de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa demonstreze ca operatiunile au fost efectiv prestate si ca sunt destinate utilizarii in folosul propriilor operatiuni impozabile care-i dau drept de deducere, deductibilitatea TVA fiind conditionata de indeplinirea cumulativa atat a conditiilor de fond cat si a celor de forma.

Se retine faptul ca legiuitorul a conditionat dreptul de deducere, printre altele, si de destinatia acestor achizitii, respectiv ca ele sa fie **utilizate in folosul operatiunilor impozabile ale persoanei impozabile.**

De asemenea, rezulta ca BNP x are dreptul sa deduca TVA aferenta bunurilor achizitionate, inasa doar daca respecta limitele si conditiile de deductibilitate prevazute la art. 145 si art.146 din lege.

In raport de aceste reglementari se retine faptul ca nu se acorda dreptul de deducere a TVA datorata sau achitata pentru bunurile care nu vor fi utilizate în scopul desfasurarii activitatii economice a persoanei impozabile care achizitioneaza aceste bunuri.

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca doamna x a achizitionat in anii 2011, 2012 si 2013 articole vestimentare, ochelari de vedere si lentile pentru ochelari si a dedus TVA aferenta facturilor de achizitie in suma de x lei.

Prin contestatia formulata aceasta sustine ca beneficiaza de drept de deducere intrucat au fost achizitionate in scopul operatiunilor taxabile ale BNP x fara a prezenta o dovada obiectiva din care sa rezulte ca sunt aferente activitatii notariale. Se reține că, în ceea ce privește suma de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, contestatara nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală.

Tinand seama de faptul ca deductibilitatea TVA trebuie apreciata in raport de destinatia (scopul economic urmarit) si fata de documentele existente la dosarul cauzei reiese ca BNP x nu a facut dovada ca a utilizat bunurile in folosul operatiunilor sale impozabile. Astfel, **bunurile au fost achizitionate de contribuabil pentru uzul personal** al acesteia si nu in folosul operatiunilor impozabile ale BNP x, nefiind îndeplinita conditia legala pentru deducerea TVA din perspectiva destinatiei bunurilor prevazute de art.145.

Avand in vedere ca BNP x nu a prezentat nicio dovada obiectiva care sa sustina utilizarea acestor bunuri in realizarea operatiunilor sale taxabile, propriile afirmatii nefiind de natura sa infirme constatările organelor de control, contestatia contestatarii urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta de dovezi obiective.

3.1.2. Referitor la TVA suplimentara de plata în sumă totala de x lei si taxa pe valoarea adăugată suplimentara de plata în sumă totala de x lei stabilita prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013

Cauza supusă soluționării este dacă serviciul soluționare contestații se poate investi în soluționarea pe fond a contestației, în condițiile în care contestatara nu depune documente care sa ii motiveze utilizarea materialelor de constructii pentru reparatia bunului inchiriat si nici nu isi motiveaza contestatia pentru TVA aferenta bonurilor de taxi.

În fapt, prin contestarea Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013, BNP x se îndreaptă și împotriva taxei pe valoarea adăugată suplimentar de plată stabilita ca urmare a neacceptarii la dedudere a TVA in suma de x lei aferenta materialelor de constructii achizitionate in anii 2011, 2012 si 2013 si a TVA in suma de x lei aferenta bonurilor de taxi evidentiata in anii 2011, 2012 si 2013, fără însă a motiva contestația pentru acest capăt de cerere, respectiv fără a prezenta argumente de fapt și de drept cu privire la suma menționată mai sus.

În drept, art.206 alin.(1) lit.c) și lit.d) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

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

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează:

“Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație societatea 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.

Se reține că, în ceea ce privește suma de x lei si suma de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, societatea nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze, nu a prezentat situația de fapt și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa, nu a combătut prevederile legale pe care organele de inspecție fiscală și-au întemeiat impunerea și nici nu a combătut, pe bază de documente justificative, constatările organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că, potrivit doctrinei, 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 înscrieri [...]*” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, având în vedere cele reținute 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 naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarii.

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că doamna x deși formuleaza contestația și împotriva sumei de x lei si a sumei de x lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. x/25.04.2013, fara a 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.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”,

coroborat cu pct.11.1. lit.b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, citat mai sus, **se va respinge ca nemotivată contestația formulată de BNP x împotriva Deciziei de impunere nr. x/25.04.2013** emisă de Administrația Finanelor Publice sector 2 în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/25.04.2013, **în ceea ce privește suma de x lei și suma de x lei**, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarii cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a înțeles să conteste aceste sume, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.450/2013 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care stipulează „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”.

3.2.Referitor la decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013

Contribuabila x este notar, titulara a Biroului Notar Public x, cu domiciliul fiscal al persoanei fizice in str. x sector 2, Bucuresti si cu sediul activitatii principale in Bucuresti, x, sector 2.

Inspectia fiscala generala a vizat impozitul pe venit pentru perioada 24.03.2010-31.12.2011, constatările inspecției fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/25.04.2013, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. x/25.04.2013, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de x lei reprezentand impozit pe venit in suma de x lei si accesoriile aferente in suma de x lei.

Prin decizia nr. x/25.04.2013, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

-lei-

	2010	2011
Venit brut declarat de contribuabila		
Venit brut stabilit de inspectia fiscala		
Cheltuieli deductibile declarate de contribuabila		
Cheltuieli deductibile stabilite de inspectia fiscala		
Venit net declarat de contribuabila		
Venit net stabilit de inspectia fiscala		

In baza constatarilor din raportul de inspectie fiscala a fost emisa decizia de impunere privind obligatiile suplimentare de plata privind impozitul de venit si accesoriile aferente astfel:

Pentru anul 2010

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Pentru anul 2011

- x lei - diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar in plus;
- x lei - accesorii aferente.

Organul de inspectie fiscala a stabilit urmatoarele cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal si a veniturilor nedeclareate cu care a majorat venitul net si a veniturilor nedeclareate:

Pentru anul 2010:

- x lei - total cheltuieli nedeductibile (x lei -cheltuieli cu amenajarea biroului notarial in baza contractelor incheiate cu SC x SRL si inregistrate direct in costuri minus x lei-cheltuieli cu amortizare calculata de organele de inspectie pentru cheltuielile cu amenajarea sediului);

Pentru anul 2011:

- x lei - total diferente stabilite, din care:

- ◆ venituri nedeclareate in suma de x lei;
- ◆ cheltuieli nedeductibile, din care:
 - x lei - reprezentand cheltuieli cu materiale de constructii;
 - x lei – cheltuieli asigurari CASCO;
 - x lei - reprezentand cheltuieli efectuate in folosul personal (imbracaminte);
 - minus x lei- cheltuieli cu amortizarea calculata de organele de inspectie aferenta amenajarii spatiului profesional;

3.2.1. Majorarea venitului impozabil in anul 2011 cu contravaloarea cheltuielilor cu materiale de constructii in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul are dreptul de deducere a sumei de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitia de materiale de constructie, in conditiile in care nu face dovada ca au fost utilizate in interesul direct al activitatii sale notariale respectiv ca au fost utilizate pentru reparatia si modernizarea spatiului inchiriat.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/25.04.2013, organul de inspectie fiscala a constatat ca BNP x a inregistrat in anul 2011 cheltuieli cu materiale de constructii in suma de x lei destinate uzului personal al contribuabilei.

Contestatarul arata ca a efectuat in 2011 reparatii si modernizari la spatiul inchiriat procurand materiale de constructii in suma de x lei si considera ca le-a inregistrat eronat in cheltuieli curente si nu in registrul de inventar intrucat constituie investitie care solicita sa fie amortizata pe perioada ramasa pana la incheierea contractului (x lei in 2012 si x lei in 2013)

In drept, potrivit art.48 alin (1) ,alin. (4) lit.d) si alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pct.37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, republicata privind Codul fiscal care stipuleaza:

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

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

a) **sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului**, justificate prin documente; [...].

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

Norme metodologice

"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) **sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;**

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

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

Conform prevederilor invocate, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și justificate prin documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține că în anul 2011, BNP x a achiziționat materiale de construcții pe care le-a înregistrat direct în costuri, susținând că acestea reprezintă cheltuieli cu reparații și modernizări, fără a preciza cum a folosit materiale achiziționate și fără a prezenta niciun document justificativ în susținere.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere la calculul venitului impozabil în 2011 a sumei de x lei întrucât au constatat că există documente referitoare doar la achiziția materialelor de construcții, înregistrate direct pe cheltuieli fără a fi identificate documente care să ateste incorporarea acestora în imobilul detinut în baza contractului de închiriere (situații de lucrări, devize, facturi emise de prestatori de servicii, forța de muncă angajată cu care să se poată desfășura această operațiune), astfel încât să rezulte că au fost folosite pentru desfășurarea activității specifice - activitate notarială.

Prestarea efectivă a serviciilor se justifică prin: situații de lucrări, procese verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare care să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate.

Având în vedere faptul că bunurile achiziționate de contribuabil (materiale de construcție) nu se regăsesc în procesele verbale întocmite ori alte documente justificative, reiese că acestea nu au fost utilizate în folosul desfășurării acestei activități.

Totodată, se reține că, contestatara nu a precizat baza legală pentru susținerea deductibilității acestor cheltuieli și nici nu a probat în vreun fel că efectuarea cheltuielilor cu materiale de construcții în anul 2011 a fost oportună și în interesul activității sale notariale, cu atât mai mult cu cât în anul 2010 a efectuat în același spațiu cheltuieli de amenajare a sediului în suma totală de x lei înregistrate direct pe costuri, respectiv prestări de servicii achiziționate de la SC x SRL și pe care organul fiscal le-a considerat mijloace fixe amortizabile pe durata contractului de închiriere.

Mai mult decât atât, simpla înregistrare în evidentele contabile a cheltuielilor cu achiziția bunurilor, fără a prezenta însă documente justificative din care să rezulte modul de utilizare respectiv punerea în opera pe baza de situații de lucrări, precum necesitatea dotării spațiului cu materialele achiziționate nu reprezintă un argument sau motiv pentru înregistrarea în anul 2011 drept cheltuială deductibilă în suma totală de x lei de către contribuabil, fapt pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2.2. Majorarea venitului impozabil în anul 2011 cu contravaloarea cheltuielilor cu asigurarea CASCO în suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul are dreptul de deducere a cheltuielilor cu asigurarea CASCO in suma de x lei, in conditiile in care sunt aferente autoturismului x care nu este in patrimoniul acestuia.

In fapt, doamna **x** a incheiat contractul de comodat in calitate de comodant si **BNP x** in calitate de comodatatar pentru un autoturism x.

Prin contractul de comodat persoana fizica **x** transmite cu titlu gratuit biroului notarial **BNP x** dreptul de folosinta si de posesie fara a transmite insa si dreptul de proprietate, astfel ca autoturismul ramane proprietatea persoanei fizice si nu poate fi inregistrat in Registrul inventar.

In anul 2011 **BNP x** a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu asigurarile CASCO aferente autoturismului x fara a face parte din patrimoniul acestuia.

In drept sunt aplicabile prevederile art.48 alin (1) ,alin. (4) lit.d) , alin.(7) si (9) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal, pct.41 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, republicata privind Codul fiscal care stipuleaza:

“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 si cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile**, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu exceptia prevederilor art. 49 si 50.”

“(4)- **d)** cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;
2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional; “

“(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h); (9)”

“(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partida 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.

“(9) În Registrul-inventar se trec toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității. “

si pct 37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004:

“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.”*

In conformitate cu prevederile OMFP 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, anexa 1, pct.IV. Registrele si formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidentei contabile în partidă

simplă, Registrul inventar “ servește ca document de înregistrare a bunurilor achiziționate sau realizate, pe baza documentelor justificative”.

Pct.41 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 privind Codul fiscal dat în aplicarea art.48 din Legea 571/2003 prevede ca:

“ Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul - inventar și constituie patrimoniul afacerii”.

Conform prevederilor legale anterior enunțate pot fi deduse doar cheltuieli cu primele de asigurare efectuate pentru active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, iar patrimoniul afacerii este constituit din toate bunurile achiziționate sau produse, înscrise în Registrul inventar.

Din documentele existente la dosarul cauzei se reține că în urma verificărilor asupra înregistrărilor contabile, a cheltuielilor aferente obținerii veniturilor justificate cu documente , a tratamentului fiscal al cheltuielilor efectuate, prin Decizia de impunere nr.x/25.04.2013, echipa de inspecție fiscală a stabilit corect pentru anul 2011 majorarea venitului cu cheltuielile cu asigurarea CASCO în suma de x lei aferente autoturismului x constatate nedeductibile întrucât acesta nu face parte din patrimoniul BNP x.

Având în vedere prevederile legale invocate se reține că în Registrul inventar se înregistrează doar activele corporale și necorporale din patrimoniul afacerii, astfel că susținerea contribuabilului potrivit căreia organul de control a dat o interpretare eronată noțiunii de patrimoniu al afacerii și că dreptul conferit de către contractul de comodat este un activ necorporal al biroului notarial nu este întemeiată.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal și corect au stabilit în sarcina contribuabilului suma de x lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2.3. Majorarea venitului impozabil în anul 2011 cu contravaloarea cheltuielilor efectuate în folosul personal în suma de x lei (din totalul în suma de x lei)

Cauza supusă soluționării este dacă organul fiscal le-a încadrat legal în categoria cheltuielilor utilizate pentru uz personal, nedeductibile fiscal, în condițiile în care contribuabilul nu a demonstrat cu documente din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt efectuate în interesul direct al activității notariale.

In fapt, prin decizia de impunere nr.x/25.04.2013, organele fiscale nu au acordat deducerea cheltuielilor cu articole de îmbrăcăminte în suma de x lei în anul 2011, din care suma contestată este de **x lei** evidențiată în facturile nr. x/13.10.2011, nr.x/28.12.2011, nr.x/14.02.2012, nr.x/02.04.2012 și nr.x/21.02.2013 întrucât au fost efectuate pentru folosul personal și nu au fost respectate prevederile art.48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

Prin contestație, contestatara arată că a dedus cheltuieli cu achiziția unor articole vestimentare și ochelari de vedere considerând că acestea sunt pentru activitatea desfășurată și pentru obținerea de venituri impozabile, respectiv activități notariale și consultanța juridică, iar legislația nu a prevăzut criteriile de stabilire a cheltuielilor personale și a cheltuielilor pentru activitatea economică desfășurată de persoanele fizice care obțin venituri din exercitarea unei profesii libere.

In drept, în conformitate cu dispozițiile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.37 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“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; [...].”

Norme metodologice

“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 plătite.

Potrivit dispozițiilor OMFP nr.1040/2004 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

“F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal; (...)

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezulta că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt evidențiate corect în evidența contabilă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

Rezulta că orice înregistrare în evidența contabilă are la bază documente justificative iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta că în susținerea contestației contribuabilul nu a făcut dovada cu documente care să furnizeze informațiile solicitate de lege și nu a depus documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activității la sediul profesional al acesteia și nu în interes personal.

A considera ca orice cheltuieli personale ale contribuabilei sunt in interesul direct al activitatii si sunt deductibile **ar insemna ca o persoana care desfasoara activitati independente nu mai realizeaza nicio achizitie in interesul vietii personale si ar conduce, in orice caz, la incalcarea flagranta a principiului de echitate fiscala la nivelul persoanelor fizice**, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice pentru veniturile obtinute trebuie sa plateasca impozit si, din veniturile ramase dupa impozitare, sa-si satisfaca necesitatile vietii personale si de familie.

Avand in vedere dispozitiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, care prevad reguli precise pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de **a fi efectuata in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului**, rezulta ca, in mod legal organul de inspectie fiscala nu au acordat deducerile respective.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata contestatia formulata de contribuabil cu privire la stabilirea ca nedeductibile la calculul venitului impozabil a cheltuielilor cu achizitia de articole de imbracaminte in suma de x lei.

3.3. In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA in suma de x lei si accesoriile aferente impozitului pe venit in suma de x lei

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza accesoriile aferente impozitului pe venit si a TVA in suma totala de x lei, in conditiile in care in sarcina acesteia s-au retinut ca fiind datorate debitele principale stabilite prin deciziile de impunere contestate, iar pe de alta parte, contestatara nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca s-au calculat eronat majorarile de intarziere contestate.

In fapt, prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013, organele de inspectie fiscala au comunicat accesorii aferente TVA in suma de x lei calculate pentru perioada 25.11.2011-25.04.2013, iar prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013 au stabilit accesorii aferente impozitului pe venit in suma de x lei calculate pentru perioada 20.02.2011-25.04.2013.

In drept, in ceea ce priveste calcularea accesoriilor începând cu 01.10.2010 sunt incidente prevederile art.119, art.120 si art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, astfel:

"**Art. 119** - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, **se datoreaza dupa acest termen dobânzi și penalități de întârziere.**"

"**Art. 120** - (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

(3) În situatia în care diferentele rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite initial, se datoreaza majorari de întârziere pentru suma datorata dupa corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadentei si până la data stingerii acesteia inclusiv."

“(7) Nivelul **dobânzii de întârziere este de 0,04%** pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

“**Art.120¹** (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) **după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.**

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca prin deciziile nr.x/25.04.2013 si nr. x/25.04.2013 s-au stabilit obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de x lei au fost calculate astfel:

-x lei asupra debitului în suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plată prin decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr.x/25.04.2013;

- x lei asupra debitului în suma de x lei reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar de plată prin decizia nr. x/25.04.2013.

Contribuabila contesta în parte accesoriile aferente diferentelor stabilite în urma inspectiei fiscale, respectiv suma de x lei aferenta TVA si suma de x lei aferenta impozitului pe venit.

Avand în vedere că stabilirea în sarcina contestatoarei de accesorii aferente debitelor stabilite suplimentar la plată reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, iar întrucât în ceea ce privește debitele de natura impozitului pe venit și a taxei pe valoarea adăugată stabilite prin deciziile de impunere nr. x/25.04.2013 și nr. x/25.04.2013 au fost respinse ca neintemeiate în conformitate cu cele retinute la pct.3.1. și pct.3.2. din prezenta decizie, coroborat cu principiul de drept „*accessorium sequitur principale*” potrivit caruia accesoriul urmează principalul, se vor aplica și pentru acest capat de cerere prevederile art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, și se va respinge ca neintemeiată și pentru suma de x lei cu titlu de majorari/dobânzi și penalități de intarziere.

Deoarece în sarcina contestatarii a fost retinut debitul de natura taxei pe valoarea adaugata și a impozitului pe venit, iar prin contestatie nu se prezinta argumente privind modul de calcul al accesoriilor contestate și nici documente sau situatii din care să rezulte ca acestea au fost calculate eronat, rezulta ca accesoriile aferente TVA și impozitului pe venit în suma totală de x lei sunt datorate.

Pentru considerentele aratate și în temeiul art. 48 alin.(1), alin.(4), alin.(7), art.145, art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art.119, art.120 și art.120¹,art. 205 alin. (1), art.206 alin. (2),art. 216 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, pct.11.1, lit.c) din OPANAF nr.450/2013

DECIDE

Respinge contestatia formulata impotriva deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente în mod individual nr.x/25.04.2013 și a deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane

fizice care desfasoara activitati independente in mod individual nr.x/25.04.2013 emisa de Administratia Finantelor Publice sector 2.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata, in termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.