



DECIZIA nr. X/28. 09. 2012

privind soluționarea contestației formulate de

ZZZ

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului V.
sub nr. /30.08.2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului V. prin Compartimentul Soluționare Contestații a fost sesizată de Activitatea de Inspecție fiscală V. - Biroul Inspecție fiscală persoane fizice, cu adresa nr. /29. 08.2012 înregistrată la instituția noastră sub nr. /30.08.2012 asupra contestației formulate de ZZZ cu domiciliul în V., str. ..., bl. ..., sc..., ap..., județul V., având CUI: ...

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. /29.06.2012 și a Raportului de Inspecție Fiscală nr. /29.06.2012.

Obiectul contestației, este constituit din următoarele sume de plată stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală față de sumele declarate de contribuabil :

- suma de (-) S1 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2007;
- suma de S2 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2008, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de 941 lei;
- suma de S3 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2009, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de 2.476 lei;
- suma de S4 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2010, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de 636 lei;
- suma de S5 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2011.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere faptul că actele administrative fiscale contestate au fost comunicate petentului, în data de 24.07.2012, așa cum rezultă din adresa de înaintare nr. /02.07.2012 care poartă semnătura petentului, anexată în copie la dosarul contestației, iar contestația a fost depusă la DGFP V.- Activitatea de Inspecție fiscală în data de 23. 08.2012, fiind înregistrată sub nr. /23. 08.2012.

Contestația este însoțită de Referatul cu propuneri de soluționare nr. din data de 28.08.2012, semnat de conducătorul organului care a încheiat actele atacate, respectiv Activitatea de Inspecție fiscală V., în care se menționează că "Decizia de impunere nr. /29.06.2012 și Raportul de inspecție fiscală nr. /29.06.2012 sunt emise cu respectarea prevederilor legale" și prin urmare se propune respingerea contestației.

Totodată, se precizează că împotriva contribuabilului ZZZ nu s-a formulat plângere penală.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului V., prin Compartimentul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. (a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. ZZZ, contestă în totalitate Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./29.06.2012, emisă în baza Raportului de Inspecție Fiscală nr...../29.06.2012 de către Activitatea de Inspecția Fiscală V.- Biroul Inspecție Fiscală persoane fizice, și-anume:

- suma de (-) S1 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2007;

- suma de S2 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2008, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de 941 lei;

- suma de S3 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2009, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de lei;

- suma de S4 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2010, precum și majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de.... lei;

- suma de S5 lei, reprezentând impozit pe venit datorat de persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual, aferent anului 2011 și solicită anularea acestor acte administrative fiscale ca fiind netemeinice și nelegale.

În susținerea celor de mai sus, contestatorul invocă următoarele motive:

Pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au constatat venituri realizate în sumă de S6 lei și cheltuieli deductibile aferente veniturilor în sumă de S7 lei, față de S8 lei cheltuieli înregistrate de contribuabil.

Diferența de cheltuieli în sumă de S9 lei, au fost considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, și-anume :

- suma de S10 lei, cheltuieli cu carburanții auto utilizați în scop personal, pentru care organul de inspecție fiscală nu a prezentat concret cum a stabilit că acești carburanți au fost utilizați în scop personal și nu în scopul activității;

- suma de S11 lei, cheltuieli cu diurna.

Contestatorul susține că aceste cheltuieli au fost făcute pentru deplasările la instanțele de judecată sau la clienții din altă localitate decât cea de domiciliu.

Pentru anul 2008, veniturile constatate de către inspectorii fiscali sunt în sumă de S12 lei, iar cheltuielile deductibile în sumă S13 lei, rezultând o diferență de cheltuieli față de cele înregistrate de contribuabil în sumă de S14 lei, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Ponderele cheltuielilor considerate nedeductibile o reprezintă cheltuielile cu diurna și cheltuielile cu amenajarea imobilului în care contribuabilul își desfășoară activitatea.

Petentul nu este de acord cu constatarea organului de inspecție fiscală, precum că toate cheltuielile cu amenajarea spațiului în care își desfășoară activitatea sunt nedeductibile, fiind o eroare de interpretare legislativă.

Pentru anul 2009, veniturile constatate de către inspectorii fiscali sunt în sumă de S15 lei, iar cheltuielile deductibile în sumă S16 lei, rezultând o diferență de cheltuieli față de cele înregistrate de contribuabil în sumă de S17 lei, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, reprezentând cheltuielile cu diurna și cheltuielile pentru întreținerea imobilului în care contribuabilul își desfășoară activitatea.

Față de aceste constatări, petentul acuză organul de inspecție fiscală că aplică o politică tendențioasă de considerare a deductibilității cheltuielilor, adică în anul 2009 mai mici decât în 2008, în anul 2008 mai mici ca în 2007, comparativ cu evoluția ascendentă a prețurilor la bunuri și servicii.

Pentru anul 2010, veniturile constatate de către inspectorii fiscali sunt în sumă de S18lei, iar cheltuielile deductibile în sumă S19 lei, rezultând o diferență de cheltuieli față de cele înregistrate de contribuabil în sumă de S20 lei, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, reprezentând aceleași cheltuieli cu diurna și cu întreținerea imobilului în care contribuabilul își desfășoară activitatea.

Pentru anul 2011, veniturile constatate de către inspectorii fiscali sunt în sumă de S21 lei, iar cheltuielile deductibile în sumă S22 lei, rezultând o diferență de cheltuieli față de cele înregistrate de contribuabil în sumă de S23 lei, considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal, reprezentând cheltuielile cu dobânzi bancare aferente creditului cu care s-a achiziționat imobilul în care contribuabilul își desfășoară activitatea și cheltuielile pentru întreținerea acestuia.

În această situație, contestatorul consideră că toate aceste cheltuieli pe care organul de inspecție fiscală le tratează ca fiind nedeductibile din punct de vedere fiscal, respectiv cheltuieli cu combustibilul, cu utilitățile imobilului de domiciliu fiscal, cu dobânzile bancare sunt strict necesare desfășurării activității de ZZZ, drept pentru care diferența suplimentară de plată reprezentând impozit pe venit, stabilită de organele de inspecție fiscală este eronată și solicită desființarea deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./29.06.2012 precum și a Raportului de Inspecție Fiscală nr...../29.06.2012.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat la data de 29.06.2012 și înregistrat sub nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr...../29.06.2012, contestată, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală, Biroul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au stabilit în sarcina ZZZ, pentru perioada verificată respectiv 01.01.2007 – 31.12.2011, următoarele obligații suplimentare de plată :

Nr. crt.	Anul verificat	Impozitul pe venitul net anual stabilit în plus minus	Obligații fiscale accesorii	Total de plată
1.	2007	- S1	0	0 -S1
2.	2008	S2 -	X	X
3.	2009	S3 -	X	X
4.	2010	S4	X	X
5.	2011	X	0	X
Total		CX - S1	X	X - S1

În anul 2007, în urma verificării documentelor de evidență, prezentate de contribuabil organelor de inspecție fiscală, referitor la veniturile și cheltuielile aferente activității de „ZZZ” realizate în anul 2007, situația se prezintă astfel:

	<u>evid.contabilă</u>	<u>declarate</u>	<u>inspecția fiscală</u>	<u>diferențe</u>
- venit brut	S6lei	S6lei	S6lei	x
- cheltuieli totale	S8 lei	0	S8 lei	x
- chelt.deductibile	S8 lei	0	S7 lei	- S9 lei
- chelt. Nedeductibile	0 lei	0	S9 lei	S9 lei
- venit net	X lei	X lei	X lei	S9 lei

Suma de S9 lei, reprezentând diferență cheltuieli nedeductibile, constatate de organele de inspecție fiscală ca fiind efectuate în scop personal, se compune din :

- S10 lei cheltuieli cu carburanții auto folosiți în interes personal ;
- X lei cheltuieli de protocol peste limita legală;
- S11 lei cheltuieli cu diurna, pentru care nu există documente justificative conform prevederilor legale;
- Xlei cheltuieli cu obiecte de inventar, a căror utilitate nu se regăsește în obiectul de activitate al contribuabilului;
- X lei, reprezentând contravaloarea unor bijuterii, achiziționate pentru uz personal.

Conform declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la unitatea fiscală și înregistrată sub nr.1412/24.072008, contribuabilul declară venit brut în sumă de S6lei, cheltuieli 0 lei, venit net impozabil = S6lei.

În urma verificării evidenței contabile, a rezultat un venit net în sumă de X lei(S6lei – S7), stabilindu-se astfel o diferență în minus de venit net anual impozabil în sumă de S7 lei, careia îi corespunde diferența de impozit în sumă de – S1 lei.

În anul 2008, conform declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente, depusă la unitatea fiscală și înregistrată sub nr.../30.11.2011, contribuabilul ... ZZZ a declarat pierdere fiscală în sumă de X lei (V.B = S12 lei – CH.B. = ... lei).

În urma inspecției fiscale, s-a constatat următoarea situație :

	<u>evid.contabilă</u>	<u>declarate</u>	<u>inspecția fiscală</u>	<u>diferențe</u>
- venit brut	S12 lei	S12 lei	S12 lei	x
- cheltuieli totale	YYlei	X lei	YYlei	X lei
- chelt.deductibile	YYlei	X lei	S13 lei	-X lei
- chelt. nedeductibile	0 lei	0	S14lei	S14 lei
- venit net	-X lei	- X lei	X lei	Xlei

Pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, s-a calculat impozitul aferent în sumă de S2 lei(X lei x 16%) .

Diferența de cheltuieli în sumă de X lei, constatată de organele de inspecție fiscală, se compune din :

- S14 lei, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal ;
- X lei, reprezentând eroare de declarare a contribuabilului .

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de S14 lei, se compun din:

- X lei, cheltuieli de protocol peste limita legală ;
- Xlei, cheltuieli cu diurna, înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative conform prevederilor legale;
- X lei, cheltuieli cu medicamentele;
- X lei, cheltuieli cu amenajarea și mobilarea apartamentului proprietate personală;
- Xlei, cheltuieli cu utilitățile aferente locuinței de domiciliul personal.

În anul 2009, conform declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente, depusă la unitatea fiscală și înregistrată sub nr.../30.11.2011, contribuabilul ... ZZZ ..u a declarat un venit net în sumă de X lei(V.B = X lei – CH. = X lei).

În urma inspecției fiscale, s-a constatat următoarea situație :

	<u>evid.contabilă</u>	<u>declarate</u>	<u>inspecția fiscală</u>	<u>diferențe</u>
- venit brut	X lei	X lei	S15 lei	X lei
- cheltuieli totale	X lei	X lei	X lei	X lei
- chelt.deductibile	X lei	X lei	S16 lei	X lei
- chelt. nedeductibile	0 lei	0	S17lei	S17 lei
- venit net	- X lei	X lei	Xlei	X lei

Diferența de venit net în sumă de X lei, se compune din :

- X lei, venituri încasate în anul 2009 și eronat înregistrate în evidența contabilă în anul 2011;

- X lei, diferență cheltuieli, din care diferența în plus în sumă deX lei reprezintă eroare de declarare și diferența în minus de S17 lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de X lei, se compun din:

- X lei, cheltuieli de protocol peste limita legală ;
- Xlei, cheltuieli cu diurna, înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative conform prevederilor legale;
- X lei, cheltuieli cu mobilarea apartamentului proprietate personală;
- X lei, cheltuieli cu utilitățile aferente locuinței de domiciliul ;
- X lei, contravaloarea unor cărți de beletristică;
- X lei, cheltuieli cu carburanții după data de 01.05.2009 ;
- X lei, contravaloarea unor produse cosmetice.

Pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, s-a calculat impozitul aferent în sumă de S3 lei(X lei x 16%).

În anul 2010, conform declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente, depusă la unitatea fiscală și înregistrată sub nr.,,/12.05.2011, contribuabilul ... ZZZ a declarat pierdere fiscală în sumă de X lei (V.B = X lei – CH. = X lei).

În urma inspecției fiscale, s-a constatat următoarea situație :

	<u>evid.contabilă</u>		<u>declarate</u>	<u>inspecția fiscală</u>		<u>diferențe</u>
- venit brut	X lei	X lei	S18lei	X lei		
- cheltuieli totale	X lei	X lei	X lei	X lei		
- chelt.deductibile	X lei	X lei	S19 lei	X lei		
- chelt. nedeductibile	0 lei	0		X lei	X lei	
- venit net	-X lei	- X lei	S20 lei	X lei		

Diferența de venit net în sumă de X lei, se compune din :

- X lei, venituri încasate în anul 2010 și eronat înregistrate în evidența contabilă în anul 2011;

- X lei, diferență cheltuieli, din care diferența în sumă de X lei reprezintă eroare de declarare și diferența în sumă de X lei, reprezintă cheltuieli nedeductibile.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de X lei, se compun din:

- X lei, cheltuieli de protocol peste limita legală ;
 - X lei, cheltuieli cu diurna, înregistrate în evidența contabilă fără documente justificative conform prevederilor legale;

- X lei, cheltuieli cu izolarea apartamentului proprietate personală;

- X lei, cheltuieli cu utilitățile aferente locuinței de domiciliul personal;

- X lei, medicamente;

- X lei, cheltuieli cu carburanții după data de 01.05.2009 ;

- X lei, contravaloarea unui sejur de vacanță;

- X lei, mijloace fixe înregistrate pe cheltuieli ;

- X lei, cheltuieli cu cablu, internet, telefon efectuate în interes personal.

Pentru venitul net impozabil stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală, s-a calculat impozitul aferent în sumă de S4 lei (S20 lei x 16%).

În anul 2011, conform declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente, depusă la unitatea fiscală și înregistrată sub nr.../14.05.2012, contribuabilul .. ZZZ ... a declarat pierdere fiscală în sumă de X lei (V.B = X lei – CH. = X lei).

În urma inspecției fiscale, s-a constatat următoarea situație :

	<u>evid.contabilă</u>		<u>declarate</u>	<u>inspecția fiscală</u>		<u>diferențe</u>
- venit brut	X lei	X lei	S21 lei	- X lei		
- cheltuieli totale	X lei	X lei	X lei	x		
- chelt.deductibile	X lei	X lei	S22 lei	- X lei		
- chelt. nedeductibile	0 lei	0		X lei	X lei	
- venit net	- X lei	-X lei	S23 lei	X lei		

Venitul net în sumă de X lei, stabilit de organele de inspecție fiscală reprezintă :

- (-)X lei, venituri încasate în anii 2009 și 2010 și care eronat au fost înregistrate în evidența contabilă în anul 2011;

- X lei, cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal.

Cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă de X lei, se compun din:

- X lei, cheltuieli cu dobânzile aferente unui credit contractat pentru achiziția apartamentului proprietate personală;

- X lei, cheltuieli cu cablu, internet, gaz, energie electrică, efectuate în interes personal ;

- X lei, cheltuieli de protocol peste limita legală.

Pentru anul 2011, organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar un impozit pe venitul net în sumă de S5lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile contestatoarei, precum și reglementările legale în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă organul de inspecție fiscală a respectat prevederile legale, privind modul de calcul al impozitului pe venit pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod

individual, în sumă de X lei, în sarcina contribuabilului ... ZZZ ..., în condițiile în care contestatorul motivează că cheltuielile pe care organul de inspecție fiscală a considerat că sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, au fost efectuate numai în scopul activității desfășurate și a realizării de venituri.

În fapt, referitor la perioada verificată, respectiv 01.01.2007-31.12.2011, organele de inspecție fiscală au procedat la verificarea modului de stabilire, evidențiere și declarare a obligațiilor de plată la bugetul consolidat al statului, la contribuabilul ZZZ ..., ca urmare a exercitării profesiei de ZZZ, având ca bază legală prevederile Legii nr.571/2003, privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

În urma verificării documentelor de evidență, prezentate de contribuabil organelor de inspecție fiscală, referitor la veniturile și cheltuielile aferente activității desfășurate și realizate în perioada verificată, situația se prezintă astfel:

	2007	2008	2009	2010	2010	Total
Venit net anual impozab.recalc. de org.de insp						
Imp.pe venit stabilit de org.de insp.						
Imp.pe venit stabilit prin decizia de imp.anuală						
Dif.imp.pe venit stabilit suplimentar						
Majorări						
Penalități						
Total diferențe stabilite suplimentar						

Prin contestația formulată domnul ZZZ ..., reprezentantul legal al .. ZZZ ...din V., str. ..., bl. ..., sc..., ap., județul V., având CUI: , contestă în totalitate decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală, pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./29.06.2012 prin care au fost stabilite în sarcina sa obligațiile suplimentare de plată în sumă totală de X lei, din care impozit pe venit în sumă de 1X lei și majorări și penalități de întârziere în sumă de X lei, deoarece consideră că în mod incorect și tendențios organul de inspecție fiscală nu a admis deducerea unor cheltuieli care au fost efectuate numai în scopul activității desfășurate.

Din analiza Raportului de Inspecție Fiscală nr...../29.06.2012 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr...../29.06.2012, contestate, se reține că organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere la o serie de cheltuieli în sumă totală de X lei, din care :

- cheltuieli cu combustibilul – X lei ;
- cheltuieli cu protocolul peste limita legală – X lei ;
- cheltuieli cu diurna, nejustificată cu documente legale – X lei ;
- cheltuieli cu ob. inventar, care nu au utilitate în activitatea desfășurată – X lei
- cheltuieli cu amenajare și mobilarea apartamentului prop.personală - X lei;
- cheltuieli cu utilitățile aferente consumului familial(gaz,cablu, en.electrică) - X lei
- cheltuieli cu dobânzile aferente creditului contractat ptr.achiziția apartamentului proprietate personală - X lei;
- cheltuieli cu achiziția de mijloace fixe -X lei;
- cheltuieli cu contravaloarea unui sejur de vacanță –X lei;
- alte cheltuieli(bijuterii,cosmetice, medicamente) – X lei.

Prin contestația formulată, petentul solicită desființarea actelor contestate, respectiv decizia de impunere nr...../29.06.2012 și Raportul de Inspecție Fiscală nr...../29.06.2012, ca fiind netemeinice și nelegale, dar contestă numai o parte din cheltuielile considerate nedeductibile din punct de vedere fiscal de către organul de inspecție fiscală, și-anume, cheltuielile cu combustibilul aferente anului 2007 în sumă de S10 lei, cheltuielile cu diurna, cheltuielile cu amenajarea și întreținerea imobilului în care își desfășoară activitatea, cheltuielile cu utilitățile aferente imobilului în care își desfășoară activitatea, cheltuielile cu dobânzile aferente creditului cu care a fost achiziționat imobilul în care își desfășoară activitatea, motivând că aceste cheltuieli sunt strict necesare desfășurării activității.

În drept, sunt aplicabile prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare .

Art.48, precizează regulile 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 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;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz,[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Conform prevederilor legale invocate se reține că venitul net din activități independente se calculează ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării veniturilor.

Pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activității desfășurate numai în scopul realizării de venituri, iar cheltuielile aferente sumelor sau bunurilor utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, nu sunt deductibile.

Din analiza documentelor aflate la dosar, se reține că pentru anul 2007, organele de inspecție fiscală au considerat *nedeductibile cheltuielile cu achiziționarea de combustibil, în sumă de S10 lei și înregistrate de .. ZZZ .. în baza unor bonuri fiscale, care nu au calitatea de document justificativ*, nefiind ștampilate și completate cu denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

În speță sunt aplicabile prevederile art.1 alin. (2)din O.M.F.P. nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor, formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care precizează:

Art.1 (2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, utilizate pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată, aferentă carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității și pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu aceste achiziții, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

Se reține că prin contestația formulată, domnul ZZZ nu prezintă documente din care să rezulte că cheltuiela cu combustibilul în sumă de S10 lei, a fost înregistrată în evidența contabilă în baza unor documente justificative conform prevederilor legale invocate și nici nu demonstrează că a fost utilizat în mod strict numai în desfășurarea activității.

Față de această stare de lucruri, se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat cheltuiela cu combustibilul aferentă anului 2007, în sumă de S10 lei, nedeductibilă fiscal și pe cale de consecință contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere.

Referitor la cheltuielile cu diurna în sumă de X lei, considerate nedeductibile la control pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2007 – 31.12.2011, motivat de faptul că au fost înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative conform prevederilor legale, se fac aplicabile prevederilor pct. 37 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, 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 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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Cât privește calitatea de documente justificative, în drept sunt aplicabile prevederile punctelor 13 -15 cap II litera B din Ordinul nr.1040 /2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează :

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Având în vedere faptul că, ordinele de deplasare care au stat la baza înregistrării cheltuielilor cu diurna și prezentate de contribuabilul ZZZ , organelor de inspecție fiscală nu erau completate cu toate datele prevăzute de formular, nu aveau la bază un referat din care să rezulte obiectul și necesitatea deplasării, organul de inspecție fiscală a considerat că nu îndeplinesc calitatea de document justificativ și nu au acordat drept de deducere la cheltuielile cu diurna în sumă de X lei.

Prin contestația depusă, petentul motivează că pentru deplasările la instanțele de judecată și la clienți din afara localității de domiciliu, este necesar a se efectua atât cheltuiala cu diurna cât și cheltuieli cu deplasarea, dar nu prezintă documente care să justifice conform prevederilor de mai sus cheltuielile cu diurna în sumă de X lei.

În consecință, având în vedere cele de mai sus și în raport cu dispozițiile legale mai sus citate, se reține că organele fiscale în mod legal și corect au considerat cheltuielile cu diurna nedeductibile fiscal și drept urmare contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere.

Referitor la cheltuielile cu amenajarea și modernizarea imobilului în care contribuabilul ZZZ își desfășoară activitatea în sumă de X lei precum și cele cu utilitățile (gaz, energie, cablu, internet) în sumă de X lei și pe care organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal pe motiv că nu au fost utilizate în scopul activității ci au fost utilizate pentru uzul personal și al familiei sale, se fac aplicabile prevederile art.48, alin.(1), alin.(4), lit.a), alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

(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[...].

În raport cu dispozițiile legale antecitate și a stării de fapt constatate de organele de inspecție fiscală, se reține că cheltuielile cu amenajarea și modernizarea imobilului în care contribuabilul ZZZ își desfășoară activitatea în sumă de X lei precum și cele cu utilitățile (gaz, energie, cablu, internet) în sumă de X lei, contestate de petent, nu sunt deductibile fiscal și nu pot fi luate în considerare la determinarea venitului net anual din activități independente, respectiv a bazei de impozitare deoarece Norma legală de principiu consacrată la art. 48 alin. (1) din Codul Fiscal dispune că pentru calcularea bazei de impozitare, din venitul brut se scad numai cheltuielile deductibile aferente realizării venitului, cheltuieli care în conformitate cu condițiile generale trebuie să fie probate cu documente legale.

Din analiza documentelor depuse la dosarul cauzei, se reține că, conform contractului de comodat nr.../20.09.2008, domnul ZZZ și doamna XXX cu domiciliul în , str. Aleea .., nr., proprietari ai imobilului situat în localitatea V., str. ..., bl..., sc..., et..., acordă comodatului .. ZZZ ... folosința acestuia, fără a se partaja expres suprafața utilizată în scopul activității cabinetului și suprafața utilizată ca domiciliu, având în vedere faptul că din copia cărții de identitate a domnului ZZZ, seria .., nr...., anexată la contract, reiese foarte clar că are adresa de domiciliu în localitatea V., str. ... bl..., sc..., et... și nu cea menționată în contract.

În perioada verificată 01.01.2007 – 31.12.2011, contribuabilul .. ZZZ .., înregistrează în evidența contabilă cheltuieli cu amenajarea și modernizarea imobilului în care își desfășoară activitatea în sumă totală de X lei precum și cu utilitățile (gaz, energie, cablu, internet, telefon) în sumă totală de X lei .

Având în vedere faptul că în imobilul cedat spre folosință contribuabilului ZZZ... , locuiește și domnul ZZZ , potrivit art. 48 alin.(7), din Codul fiscal, contribuabilul avea obligația să înregistreze în evidența contabilă în partidă simplă cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă prin corectă operare în Registrul - jurnal de în-casări și plăți, numai a cheltuielilor care îndeplinesc condițiile de deductibilitate.

Pentru cheltuielile deductibile plafonate, obligația contribuabilului este de a calcula și înregistra în evidențele sale numai suma aferentă cotei deductibile, cu precizarea că în categoria cheltuielilor a căror deductibilitate este plafonată intră și acele cheltuieli care sunt efectuate atât pentru activitatea independentă cât și în scopul personal al contribuabilului.

Având în vedere faptul că contribuabilul ZZZ .. nu a respectat prevederile de mai sus, organul de inspecție fiscală a constatat că cheltuielile cu amenajarea și modernizarea în sumă de X lei, sunt aferente apartamentului proprietate personală, iar în ceea ce privește cheltuielile cu utilitățile în sumă totală de X lei, consideră că cheltuielile în sumă de X lei sunt aferente părții din imobil în care contribuabilul își desfășoară activitatea, iar cheltuielile în sumă de X lei sunt aferente apartamentului de domiciliu.

Prin contestația depusă domnul ZZZ .., susține că toate cheltuielile cu modernizarea și cu utilitățile sunt aferente imobilului în care își desfășoară activitatea, dar nu prezintă documente suplimentare din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală, nu prezintă registrul inventar prin care să demonstreze că bunurile achiziționate pentru modernizarea imobilului fac parte din patrimoniul afacerii.

Față de această stare de lucruri se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu amenajarea și modernizarea apartamentului în sumă de X lei și cheltuielile cu utilitățile în sumă de X lei nedeductibile fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și prevederile art. 65 alin. (1) din Codul de procedură fiscală potrivit cărora : "**Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal**", coroborate cu prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și d) prin care se dispune:

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

[...]

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

[...]",

contestația formulată de către contribuabilul „... ZZZ ...”, pentru impozitul pe veniturile din activități independente stabilit suplimentar ca urmare a neadmiterii deducerii cheltuielilor cu amenajarea și mobilarea apartamentului în sumă de X lei și cu utilitățile în sumă de X lei, urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Referitor la cheltuielile cu dobânzile aferente creditului contractat pentru achiziția apartamentului proprietate personală în sumă de X lei și pe care organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal pe motiv că nu sunt aferente activității de ZZZ, ci sunt aferente creditului personal contractat de domnul ZZZ, pentru achitarea apartamentului proprietate personală, se fac aplicabile prevederile art.48, alin.(1), alin.(4), lit.a), alin.(7), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

(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[...].

Domnul ZZZ , contestă măsura organelor de inspecție fiscală, susținând că dobânzile sunt aferente creditului cu care a fost achiziționat imobilul în care contribuabilul își desfășoară activitatea, dar nu demonstrează cu documente că titular al creditului este ZZZ și nu – proprietar al imobilului și locatar al acestuia, deasemenea nu prezintă documente justificative în baza cărora, înregistrarea în evidența contabilă a acestor cheltuieli s-a făcut, conform prevederilor legale mai sus menționate.

În concluzie se reține că în mod corect și legal organul de inspecție fiscală a considerat cheltuielile cu dobânzile aferente creditului personal al domnului ZZZ în sumă de lei, ca nedeductibile din punct de vedere fiscal și pe cale de consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Având în vedere faptul că prin contestația depusă, contribuabilul ZZZ contestă în totalitate obligațiile suplimentare de plată în sumă de X lei, stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./29.06.2012, ca urmare a neadmiterii la deducere a unor cheltuieli în sumă de X lei, dar motivează numai cheltuielile în sumă de X lei, pentru diferența de cheltuieli nedeductibile în sumă de X lei petentul nu aduce nici un argument și nu motivează în nici un fel contestația

În drept, cauza își găsește soluționarea în dispozițiile art. 206 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

"Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

[...] c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază contestația".

Totodată se reține că în conformitate cu prevederile **art. 213 din același act normativ "(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza**

contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Pct. 11.1 lit. b din OPANAF nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, stipulează:

„11.1. *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”,

și pct. 2.5 din același act normativ:

„ 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”*.

Având în vedere aceste prevederi legale se reține că organul de soluționare nu se poate substitui contestatorului în ceea ce privește motivarea contestației.

În baza celor reținute și având în vedere faptul că societatea deși contestă în totalitate obligațiile fiscale stabilite suplimentar, nu aduce argumente care să fie justificate cu documente, motivate pe baza de dispoziții legale prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o altă situație față de cea constatată de acestea, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca nemotivată pentru diferența de cheltuieli nedeductibile în sumă X lei .

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, în temeiul actelor normative precizate în decizie, precum și a art. 216 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările se :

DECIDE

Art.1. Respingerea contestației formulată de contribuabilul ZZZ, CUI- ..., cu sediul în municipiul V., str..., nr..., bl..., sc. ..., ap..., județul V., **ca neîntemeiată și nemotivată, pentru obligațiile fiscale în sumă de X lei, din care :**

- **impozit pe venit în sumă de X lei ;**

- **majorări și penalități de întârziere aferente în sumă de X lei,**

stabilite prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./29.06.2012 .

Art. 2 Serviciul secretariat registratură va comunica prezenta decizie petentului și Activității de Inspecție fiscală din cadrul DGFP V. spre a fi dusă la îndeplinire.

Art. 3 În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată de către contestatar, la Tribunalul V., în termen de 6 luni de la comunicare.

**DIRECTOR EXECUTIV,
ec. M.P.**