



**DECIZIA nr. 10203/18.06.2020**  
privind soluționarea contestației formulate de  
**Y** Întreprindere individuală  
din municipiul Bacău, județul Bacău

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală prin adresa nr.BCG\_AIF....., înregistrată sub nr.ISR\_REG.....cu privire la contestația formulată de Y, titular al Întreprinderii Individuale Y, cu sediul în municipiul Bacău, str. ...., județul Bacău, având cod unic de înregistrare ....., împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG\_AIF....., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.BCG\_AIF....., prin care s-a stabilit sumă totală de S lei, reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și impozit pe venit în sumă de S lei.

Contribuabilul contestă **parțial** Decizia de impunere nr.BCG\_AIF ..... din 13.11.2019, în ceea ce privește cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile în sumă totală de S lei, pentru care au fost stabilite obligații fiscale de plată în sumă totală de S lei, reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și impozit pe venit în sumă de S lei.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 de zile prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în raport de comunicarea actului administrativ fiscal contestat, prin remitere sub semnătură în data de 18.11.2019, respectiv data depunerii contestației sub nr. BCG\_AIF .....

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.272 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, domnul Y, în calitate de titular al Întreprinderii Individuale Y, solicită anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG\_AIF..... și a Raportului de inspecție fiscală nr. BCG\_AIF....., emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău – Inspecție fiscală, cu privire la *sumele stabilite în plus*, prevăzute în anexa 1 la raport, respectiv:

- suma de S lei - contravaloare energie electrică, conform facturii .....
- suma de S lei - contravaloare energie electrică, conform facturii .....
- suma de S lei - contravaloare televizor Toshiba;
- suma de S lei - contravaloare lucrări de întreținere și reparații curente.

Contestatarul susține că în anul 2016 factura de energie electrică nr. 1..... în valoare de S lei și factura nr. ....n valoare de S lei nu au fost considerate cheltuieli deductibile, deoarece la adresa de corespondență este trecută adresa sediului I.I. Ciobanu A. Ștefan, respectiv str. Orizontului, nr.8, sc.B, ap.14, nu Spațiul comercial situat în Bacău, str.Pieței, nr.4, adresă ce corespunde punctului de lucru unde se desfășoară activitatea economică.

Menționează că este specificat pe factura primită de la E-on Energie România S.A. locul de consum și adresa punctului de lucru, că a explicat situația inspectorilor, dar nu au luat în considerație adevărata stare de fapt.

Arată că în anul 2015 a achiziționat un televizor Toshiba în valoare de 1084,29 lei cu factura nr. .... în vederea îmbunătățirii serviciilor oferite clienților, având ca activitate desfășurată "Bar și alte servicii de servire a băuturilor alcoolice", achiziționarea televizorului fiind destinată vizionării de către clienți a unor emisiuni cu caracter sportiv, lucru care a condus la creșterea veniturilor obținute.

În anul 2015 au fost executate lucrări de întreținere și reparații curente constând în principal din lucrări de consolidare, reparații grupuri sanitare, înlocuire chiuvete, wc, faianță, executate de către societatea M-Trei Global S.R.L. conform contractului de prestări servicii nr. 3 și facturii nr.005/27.12.2015 în sumă de 4.960 lei.

În contractul de închiriere pentru spațiul situat în Bacău, str.Pieței, nr.4, este stipulat: "chiriașul va executa la timp și în bune condiții, pe cheltuiela sa toate lucrările de întreținere și reparații curente".

Contestatorul depune în fotocopie: factura ..... în sumă de S lei, factura ....., contract de comodat.

În baza motivelor expuse contestatorul solicită admiterea contestației așa cum a fost formulată, cu anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG\_AIF .....și a Raportului de inspecție fiscală și anularea sumelor stabilite în plus prevăzute în anexa 1 la raport.

**II. Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție fiscală** a desfășurat o inspecție fiscală la contribuabilul Y Întreprindere individuală, privind impozitul pe venit din activități independente și contribuția de asigurări sociale de sănătate, pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016.

Ca urmare a inspecției fiscale, a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG\_AIF ....., prin care s-au stabilit obligații fiscale principale în cuantum total de S lei, din care contribuții de asigurări sociale și de sănătate S lei și impozit pe venit S lei, stabilite pentru perioada 01.01.2014 - 31.12.2016, decizie contestată în parte.

Astfel, prin Raportul de inspecție fiscală nr.BCG\_AIF .....s-a reținut faptul că, pentru anul **2015**, contribuabilul a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți, la venituri brute, suma de S lei și cheltuieli deductibile de S lei, rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-au constatat diferențe față de suma de S lei, declarată de contribuabil prin Declarația D200 nr....., însă la cheltuieli deductibile s-a stabilit suma de S lei, mai puțin cu S lei, față de suma de S lei, declarată de contribuabil.

Diferența de S lei rezultă din:

- **S lei**, având în vedere erorile de calcul înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți, suma înscrisă fiind de S lei, față de suma recalculată în sumă de S lei;

- **S lei**, reprezentând cheltuieli neadmise spre deducere aferente unui televizor Smart Tv Toshiba cu factura ....., pentru care nu s-a făcut dovada achiziționării în scopul desfășurării activității și pentru care nu s-au prezentat documente care să ateste faptul că a intrat în patrimoniul afacerii;

- **S lei**, reprezentând lucrări de construcții aferente facturii 005 din 27.12.2015, efectuate la un spațiu închiriat, deduse integral pentru a mări valoarea spațiului, care nu este proprietatea contribuabilului verificat.

Venitul net constatat de organul de inspecție fiscală este de S lei, majorându-se baza impozabilă cu suma de S lei, din care rezultă impozit pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală în sumă de **S lei** (S lei x 16%), potrivit dispozițiilor art.84 alin.(1), art.48 alin.(4) lit.a), alin.(7) lit.i) coroborate cu art.24 alin.(3) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3), lit.b) și lit.b<sup>1</sup>), art.29<sup>22</sup> alin.(2) din același act normativ.

Pentru anul **2016**, contribuabilul a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți, la venituri brute, suma de S lei și cheltuieli deductibile de S lei rezultând un venit net în sumă de S lei.

La venitul brut nu s-au constatat diferențe față de suma de S lei, declarată de contribuabil prin Declarația D200 nr..... și evidențiate în Decizia de impunere anuală nr....., însă la cheltuieli deductibile s-a stabilit suma de S lei, mai puțin cu S lei, față de suma declarată de contribuabil de S lei.

Diferența de S lei rezultă din:

- **S lei**, reprezentând investiții pentru spațiul deținut în chirie și deduse integral, respectiv contravaloare faianță și gresie, aferente bonului fiscal nr.23/06.06.2016;

- **S lei**, reprezentând cheltuieli neadmise spre deducere constând în contravaloare energie electrică pentru spațiul familiei - uz personal, aferente facturii .....

- **S lei**, contravaloarea facturii nr....., aferente furnizării de energie electrică pentru str. Orizontului nr.8 ap.14, achitată în anul 2017 și înregistrată eronat în registrul de încasări și plăți în anul 2016.

Venitul net constatat de organul de inspecție fiscală este de S lei, din care s-au scăzut contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei în cotă de 5,5%, rezultând un venit net anual impozabil recalculat în sumă de S lei, majorat cu suma de S lei, de la venitul net anual impozabil de S lei din decizie, din care rezultă impozit pe venit stabilit suplimentar de inspecția fiscală în sumă de **S lei** (3.077 lei x 16%), potrivit dispozițiilor art.68 alin.(4) lit.a) și lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, respectiv contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, conform art.296<sup>18</sup> alin.(3), lit.b) și b<sup>1</sup>), art.296<sup>22</sup> alin.(2) din același act normativ.

**III.** Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivele invocate de contestator, documentele aflate la dosarul contestației, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, **organul de soluționare a contestației** reține următoarele:

**1.** Cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare a contestației se poate pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor suplimentare de plată în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de

asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, aferente facturii ..... în sumă de S lei, în condițiile în care contestatorul a depus înscrisuri care nu au fost analizate în cadrul inspecției fiscale.

**În fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr.BCG\_AIF....., contestată **parțial**, au fost stabilite în sarcina domnului Ciobanu Ștefan obligații fiscale principale suplimentare în sumă totală de 4.449 lei, din care contribuții de asigurări sociale de sănătate S lei și impozit pe venit 3.078 lei.

În ceea ce privește cheltuielile efectuate de Y în cadrul exercițiului financiar al anului 2016, în sumă de S lei, aferentă facturii ....., reprezentând furnizare energie electrică, organul de inspecție fiscală le-a considerat nedeductibile fiscal, având în vedere faptul că nu s-a făcut dovada efectuării în scopul realizării de venituri.

Contestatorul arată că suma de S lei nu a fost considerată cheltuială deductibilă de către organul de inspecție fiscală pe motivul că la adresa de corespondență este trecută adresa sediului din str. ...., municipiul Bacău, dar nu s-a observat că pe factura primită de la E-on Energie România S.A. este specificat locul de consum și adresa punctului de lucru unde desfășoară activitatea economică, respectiv municipiul Bacău, str. ....

Depune în acest sens, în fotocopie, factura în cauză, însoțită de dovada plății sumei de S lei, din data de 26.09.2016, susținând că a explicat situația organului de inspecție fiscală, fără ca acesta să ia în considerare această stare de fapt.

Se reține faptul că, din analiza Facturii fiscale .....inclusiv a paginilor 2-4 *DEMO Detalii factură fiscală* - parte integrantă din factură, astfel cum a fost depusă de contestator, rezultă că adresa de corespondență este cea situată în Bacău, str. O....., dar și detalierea locului de consum - cod 5001735795, corespunzător adresei din str. .... Bacău, 600026 - spațiu comercial, fiind menționat *contractul cu nr. ....*

**În drept**, potrivit dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

**Art.6 Exercițarea dreptului de apreciere**

(1) *Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. [...].*

(2) *Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.*

(3) *Ori de câte ori organul fiscal trebuie să stabilească un termen pentru exercitarea unui drept sau îndeplinirea unei obligații de către contribuabil/plătitor, acesta trebuie să fie rezonabil, pentru a da posibilitatea contribuabilului/plătitorului să își exercite dreptul sau să își îndeplinească obligația. Termenul poate fi prelungit, pentru motive justificate, cu acordul conducătorului organului fiscal.*

**Art.7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal**

(1) *În desfășurarea unei proceduri de administrare a creanțelor fiscale, organul fiscal înștiințează contribuabilul/plătitorul asupra drepturilor și obligațiilor prevăzute de lege ce îi revin acestuia în desfășurarea procedurii.*

(2) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz.

(3) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

(4) Organul fiscal decide asupra felului și volumului examinărilor, în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege. [...].

#### **Art.9 Dreptul de a fi ascultat**

(1) Înaintea luării deciziei, organul fiscal este obligat să asigure contribuabilului/ plătitorului posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere cu privire la faptele și împrejurările relevante în luarea deciziei. [...].

#### **Art.10 Obligația de cooperare**

(1) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să coopereze cu organul fiscal în vederea determinării stării de fapt fiscale, prin prezentarea faptelor cunoscute de către acesta, în întregime, conform realității, și prin indicarea mijloacelor doveditoare care îi sunt cunoscute, cu respectarea prevederilor în materie penală și procesual penală.

(2) Contribuabilul/Plătitorul este obligat să întreprindă măsurile în vederea procurării mijloacelor doveditoare necesare, prin utilizarea tuturor posibilităților ce îi stau la dispoziție.

#### **Art.72 Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/ plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

#### **Art.73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

#### **Art.276 Soluționarea contestației [...]**

(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Conform dispozițiilor legale citate, contestatorul poate depune probe noi în susținerea contestației, iar organul care a efectuat activitatea de inspecție are posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Astfel, față de înscrisul depus de contestator, organul de inspecție fiscală a arătat că în timpul inspecției fiscale contestatorul a pus la dispoziție factura în cauză reprezentând utilități, având ca date de identificare a beneficiarului adresa sediului din Bacău, str. Orizontului nr.8, însă fără a pune la dispoziție și un contract din care să rezulte că au fost facturate utilități pentru punctul de lucru din Bacău, str. P..... unde contribuabilul a desfășurat activitatea de Bar și alte servicii de servire a băuturilor alcoolice și nici de această dată nu atașează contractul de prestări de servicii încheiat cu E-ON Energie Romania S.A..

Organul de inspecție fiscală a mai precizat că, deși contestatorul a depus desfășurătorul consumului de energie al punctului de consum, pentru str. Pieții nr.4, Bacău, acesta nu este certificat conform cu originalul, iar explicațiile au fost prezentate de contribuabil după încheierea inspecției fiscale.

În ceea ce privește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare de la data de 01.01.2016:

**Art.68** *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate*

(1) *Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art.69 și 70. [...].*

(4) *Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:*

a) *să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;*

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

(6) *Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.*

(7) *Nu sunt cheltuieli deductibile:*

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

În ceea ce privește documentele justificative care să confirme cheltuielile efectuate și înregistrarea acestora în contabilitate, se reține că întocmirea acestora este prevăzută de **art.6** din Legea contabilității nr. 82/1991, astfel:

(1) *Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.*

(2) *Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.*

De asemenea, potrivit prevederilor **pct.25** din Anexa 1 la O.M.F.P. nr. 2634/2015 privind documentele financiar-contabile, *factura este document justificativ care stă la baza înregistrării în contabilitate a operațiunilor economice.*

Prin urmare, în momentul efectuării unei operațiuni economico-financiare, aceasta se consemnează într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

Potrivit dispozițiilor **art.64** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pentru stabilirea stării de fapt fiscale, organul de inspecție fiscală are dreptul să solicite prezentarea de înscrisuri, în original, precum și alte înscrisuri în

coroborarea probelor, pentru verificarea veridicității operațiunii, în cazul de față contractul menționat, însă pentru a reține această motivare singulară, este necesar ca organul de inspecție fiscală să fi epuizat toate pârghiile legale prin care se poate stabili cu certitudine situația de fapt, respectiv dacă aceste cheltuieli cu energia electrică au fost efectuate sau nu în scopul desfășurării activității economice, inclusiv prin verificarea realității la furnizorul în cauză, pentru eliminarea oricărui dubiu sub acest aspect.

Din cuprinsul raportului de inspecție fiscală nu rezultă însă că, anterior respingerii dreptului de deducere a cheltuielii aferente facturii ..... din 15.09.2016, organul de inspecție fiscală a pus în vedere contribuabilului prezentarea unor explicații scrise și a altor înscrisuri specifice efectuării cheltuielilor cu utilitățile respective, în original sau în copie, conform cu originalul.

În cauză sunt incidente prevederile **art.276 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează că *organul de soluționare a contestației verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, iar analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

Având în vedere considerentele reținute, susținerile organului de inspecție fiscală și înscrisurile depuse de contestator, urmează a se **desființa în parte** Decizia de impunere nr.BCG\_....., pentru diferența stabilită suplimentar în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, în raport cu baza impozabilă suplimentară în sumă de S lei, urmând ca organul de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice Bacău, prin alte persoane decât cele care au emis decizia de impunere contestată, să procedeze la analiza completă în vederea stabilirii situației de fapt și încadrarea corespunzătoare a operațiunilor consemnate în factura nr..... emisă de E.ON Energie România, prin prisma tuturor documentelor necesare pentru justificarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate cu energia electrică pentru punctul de lucru din municipiul Bacău, str. Pieții nr.4, având în vedere considerentele prezentei decizii, cu aplicarea dispozițiilor Legii nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

**Art.279.** [...] (3) *Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.*

(4) *Soluția de desființare este pusă în executare în termen de [...] de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.*

Se vor avea în vedere și prevederile **pct.11.5** din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, conform căroră:

*Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.*

2. Cauza dedusă spre soluționare este legalitatea stabilirii nedeductibilității cheltuielii aferente facturii nr..... privind furnizarea de utilități constând în energie electrică, în sumă de S lei, în condițiile în care cheltuiala a fost efectuată în exercițiul financiar al anului 2017, în afara perioadei supuse inspecției fiscale.

**În fapt**, prin Decizia nr.BCG\_AIF....., contestată parțial în cauză, s-a stabilit că suma achitată de contribuabil în baza facturii nr. .... din 14.12.2016, reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal, având în vedere că a fost efectuată în cadrul exercițiului financiar al anului 2017, perioada verificată fiind 01.01.2014 - 31.12.2016.

Organul de inspecție fiscală a stabilit obligație fiscală suplimentară în sumă totală de **168 lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de S lei și contribuții de asigurări sociale și de sănătate în sumă de S lei.

Contestatorul susține că organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare că pe factura în cauză este menționat foarte clar locul de consum, respectiv Spațiul comercial situat în Bacău, str. ...., unde își desfășoară activitatea economică și se înregistrează venituri, dar omite motivul pentru care cheltuiala a fost considerată de organul de inspecție fiscală ca fiind nedeductibilă, respectiv faptul că această cheltuială nu aparține exercițiului financiar al anului analizat, fiind înregistrată în registrul jurnal în anul 2016 cu data de 10.01.2017.

Se reține în cauză faptul că contestatorul nu își întemeiază în drept susținerea și se raportează eronat la detaliile facturii de furnizare energie electrică privind locul prestării serviciilor și nu asupra datei efective la care a fost efectuată cheltuiala aferentă facturii nr.....

Astfel, din analiza *Registrului jurnal de încasări și plăți* - pagina 48, poziția 7, întocmit și ștampilat de contestator, aflat în fotocopie la dosarul contestației, rezultă că la data de 10 ianuarie 2017 contribuabilul a achitat servicii E.ON în sumă de S lei, inclusă în totalul cheltuielilor aferente anului 2016.

Se reține că exercițiul financiar al anului 2017 nu a făcut obiectul inspecției fiscale, așa cum s-a menționat în preambulul Raportului de inspecție fiscală nr.BCG\_AI....., la Capitolul I.6. *Obligațiile fiscale și perioadele care fac obiectul inspecției fiscale.*

**În drept**, sunt aplicabile prevederile art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal:

**Art.68** *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate [...].*

(4) *Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora sunt:*

a) *să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;*

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

În ceea ce privește înregistrările în contabilitate, acestea se efectuează cronologic, prin respectarea succesiunii documentelor, după data de întocmire, în conformitate cu prevederile Legii nr. 82/1991 a contabilității:



**Art.2 (1)** *Contabilitatea, ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor și capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice și fizice prevăzute la art.1 trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât și în relațiile cu investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.*

Totodată, în conformitate cu prevederile **pct.11** - Capitolul III din O.M.F.P. nr.170/17.02.2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile în partidă simplă, *Registrul-jurnal de încasări și plăți servește la înregistrarea cronologică a tuturor sumelor încasate și plătite, atât în numerar cât și prin conturi bancare.*

Conform dispozițiilor legale citate, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente și să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Dispozițiile **art.72** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală prevăd că *documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

În conformitate cu dispozițiile **art.276 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *organul de soluționare a contestației verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal, iar analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei.*

Față de prevederile legale citate, în lipsa unor argumente pertinente și a unor înscrisuri de natură să combată constatările organului de inspecție fiscală, se reține că în mod legal a fost majorată baza impozabilă cu suma de 817,61 lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile, având în vedere că nu aparțin exercițiului financiar al anului 2016, situație în care contestația urmează a se respinge ca **neîntemeiată** pentru suma totală de S lei, reprezentând impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** 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, potrivit cărora *contestația poate fi respinsă ca neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat.*

**3.** Referitor la cheltuiala aferentă achiziționării unui televizor în valoare de S lei, cu factura nr....., cauza supusă soluționării este legalitatea stabilirii nedeductibilității acesteia, în condițiile în care contestatorul nu a justificat prin documente că a fost efectuată în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr.BCG\_AIF....., contestată parțial în cauză, s-a stabilit că suma de S lei, achitată de contribuabil în baza facturii

nr. ...., prin care a achiziționat un televizor Toshiba Smart, reprezintă o cheltuială nedeductibilă fiscal, având în vedere că nu s-a făcut dovada că au fost efectuate și intrate în patrimoniul afacerii.

Organul de inspecție fiscală a stabilit obligația fiscală suplimentară în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate **S lei**.

Contestatorul afirmă că achiziționarea televizorului Toshiba a fost efectuată în vederea îmbunătățirii serviciilor oferite clienților, datorită solicitărilor venite din partea clienților pentru vizionarea unor emisiuni cu caracter sportiv, lucru care ar fi condus la creșterea veniturilor obținute.

Se reține însă că, nici în cadrul inspecției fiscale, nici prin contestația administrativă, contestatorul nu a depus documente justificative din care să rezulte că televizorul Toshiba a intrat în patrimoniul afacerii, respectiv Note de intrare-recepție și Registrul Inventar, ci doar factura de achiziție nr..... din data de 16.12.2015 emisă de Metro Cash&Carry România, iar actul administrativ fiscal contestat a fost motivat pe baza documentelor pe care organul de inspecție fiscală le-a avut la dispoziție, precum și pe constatările proprii în virtutea rolului său activ.

**În drept**, sunt aplicabile dispozițiile Legii nr.571/2015 privind Codul fiscal și prevederile Hotărârii Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare la data operațiunii efectuate:

**Art.48** *Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate [...].*

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

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

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

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:*

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

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

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

*Norme metodologice:*

**Pct.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.*

*Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:*

*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, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale. [...].*

**Pct.41.** *Toate bunurile și drepturile aferente desfășurării activității se înscriu în Registrul-inventar și constituie patrimoniul afacerii.*

Totodată, potrivit prevederilor **pct.13** - Capitolul III din O.M.F.P. nr.170/17.02.2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile în partidă simplă, *Registrul-inventar servește la înregistrarea elementelor de natura activelor și datorii inventariate.*

Prin urmare, în momentul achiziției de elemente patrimoniale, acestea se evidențiază în contabilitate la valoarea de achiziție, în baza documentelor justificative în Registrul-jurnal de încasări și plăți concomitent cu înregistrarea în Registrul-inventar.

Potrivit prevederilor legale citate, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de contribuabil, pentru a putea fi deduse, sunt: să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, să fie justificate prin documente și să nu fie utilizate pentru uzul personal sau al familiei sale.

Simpla achiziție a unor bunuri de către contribuabil nu este suficientă pentru a demonstra scopul achiziției acestora, deductibilitatea cheltuielilor aferente fiind dată de alocarea bunurilor unor destinații precise, de legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă, anume stabilite de lege.

În conformitate cu dispozițiile **art.72** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, *documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare, iar în cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.*

De asemenea, potrivit dispozițiilor **art.73** din același act normativ: *contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.*

Afirmația contestatorului potrivit căreia achiziția televizorului Toshiba în data de 16.12.2015 ar fi condus la creșterea veniturilor obținute, nu este susținută de probe și nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

Dimpotrivă, așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr.BCG\_AIF..... potrivit situației financiare în anul 2016, când se presupune că ar fi utilizat bunul respectiv, venitul brut realizat a fost de S lei, mai mic față de cel realizat în anul 2015 când a fost de S lei.

În cauză sunt incidente prevederile **art.276 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, citate anterior.

Prin urmare, cheltuiala în sumă de 1.084,24 lei nu poate fi încadrată ca fiind efectuată în scopul desfășurării activității, câtă vreme contribuabilul nu a prezentat înscrisuri prin care să combată sau să înlăture constatările organului de inspecție fiscală, situație în care contestația urmează a se respinge ca **neîntemeiată**, pentru diferența stabilită suplimentar în sumă totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** 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, citate anterior.

4. Referitor la cheltuieli aferente facturii nr. ...., în sumă de S lei reprezentând contravaloare lucrări de amenajare spațiu închiriat, cauza dedusă soluționării este legalitatea stabilirii nedeductibilității acestora, în condițiile în care contestatorul nu justifică prestarea efectivă a lucrărilor.

**În fapt**, prin Decizia de impunere nr.BCG\_AIF....., contestată parțial în cauză, organul de inspecție fiscală a stabilit obligații fiscale principale în sumă totală de S lei, reprezentând impozit pe venit S lei și contribuții de asigurări de sănătate S lei, aferente bazei impozabile în sumă de S lei, potrivit facturii nr.005/27.12.2015, reprezentând *contravaloare lucrări conform contract*, motivat de faptul că nu s-a specificat scopul lucrărilor la un spațiu ce nu este proprietatea contribuabilului și nu s-au depus devize de lucrări.

Contestatarul precizează că în anul 2015, în vederea îmbunătățirii condițiilor de confort oferite clienților, în spațiul situat în municipiul Bacău, str. ...., punct de lucru unde înregistrează veniturile, au fost executate, de către societatea M-Trei Global S.R.L. cu care a încheiat contractul pentru prestări servicii nr.3, lucrări de întreținere și reparații curente, constând în principal din lucrări de consolidare, reparații grupuri sanitare, înlocuire chiuvete, wc, faianță.

Prin contractul de prestări servicii nr.3, prestatorul se obligă să presteze beneficiarului anumite servicii privind consolidare scări și reparații în baie, iar beneficiarul se obligă să îi plătească prestatorului suma convenită în contract, respectiv 4.000 lei plus TVA aferentă.

Organul de inspecție fiscală menționează că pe perioada desfășurării inspecției fiscale, contribuabilul a pus la dispoziție contractul de prestări servicii în care se prevede ca obiect *consolidare scări și reparații în baie, etc.*, fără să depună și documentele contractului enumerate în cuprinsul acestuia, respectiv proiectul de execuție și graficele de lucrări stabilite cu beneficiarul.

Se reține că aceste documente nu au fost depuse nici pe calea contestației administrative, ca justificare în combaterea constatărilor efectuate de către organul de inspecție.

De asemenea, referitor la afirmația contestatorului, potrivit căreia, în contractul de închiriere pentru spațiul respectiv, este prevăzut la art.5: *chiriașul va executa la timp și în bune condiții, pe cheltuiela sa toate lucrările de întreținere și reparații curente*, se reține că acest contract nu a fost depus în cadrul contestației, fiind atașată, în schimb, copia contractului de comodat nr. 5/25.06.2013.

Cu privire la acest aspect, organul de inspecție fiscală menționează că, în timpul inspecției, contribuabilul a pus la dispoziție un contract de închiriere pentru spațiul respectiv, în timp ce, la contestație, a atașat un contract de comodat, fără o explicație pertinentă sub acest aspect, ceea ce ridică un semn de întrebare cu privire la buna credință a contribuabilului în raportul cu autoritatea fiscală.

Astfel, se reține faptul că la dosarul contestației, în fotocopii, neconforme cu originalul, se află Contractul de comodat nr.5/25.06.2013, având ca obiect darea în folosință, pe durată nedeterminată, a spațiului situat în municipiul Bacău, str. ...., proprietatea societății ....., precum și Contractul de închiriere nr..... pentru același spațiu, a cărui durată de 1 an și șase luni a fost prelungită prin Actul adițional din data de 01.01.2015 până la 31.12.2018.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căreia:

**Art.21 Cheltuieli [...].**

**(3) 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;

**Art.48** Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate [...].

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

Potrivit prevederilor **pct.38** din Normele metodologice: Sunt cheltuieli deductibile [...] cheltuielile cu lucrările executate și serviciile prestate de terți.

De asemenea, conform **pct.48** din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, adoptate prin H.G. nr. 44/2004, pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de prestări de servicii, trebuie să fie îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract valabil încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege, justificate 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.

Contestatorul apreciază, prin prisma libertății de gestiune, ca fiind necesară angajarea cheltuielilor cu lucrările de întreținere și reparații curente în vederea îmbunătățirii condițiilor de confort oferite clienților, însă nu este suficient un contract și o factură pentru a înregistra în evidențele contabile și fiscale o prestare de serviciu, impunându-se și celelalte documente care dovedesc realitatea operațiunii: situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente din care rezultă serviciile prestate efectiv documente ce nu au fost depuse în cauză.

Prin urmare, în lipsa documentelor justificative prevăzute de lege, devizului de lucrări și procesul-verbal de recepție calitativ - cantitativă a lucrării realizate, rezultă că nu sunt îndeplinite condițiile pentru deductibilitatea cheltuielilor, nefiind combătute constatările organului de inspecție fiscală reținute prin actul administrativ fiscal contestat, motivat pe baza documentelor pe care acesta le-a avut la dispoziție, precum și pe constatări proprii în virtutea rolului sau activ.

Potrivit dispozițiilor **art.276 alin.(1)** din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, *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.*

În concluzie, având în vedere aspectele anterior prezentate și reținute, în cauză, nu sunt de natură să conducă la anularea parțială a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă totală de **S** lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S** lei și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S** lei, în raport cu baza impozabilă suplimentară în sumă de **S** lei, contestația urmează a se respinge ca **neîntemeiată**, în conformitate cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** 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, citate anterior.

Pentru considerentele învederate și în temeiul art.273 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul general al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

## **DECIDE:**

**Art.1 Desființarea parțială** a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente nr. .... din 13.11.2019, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție fiscală pe numele domnului Y, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, urmând a se încheia un nou act administrativ fiscal care să aibă în vedere considerentele deciziei de soluționare a contestației, pentru aceeași perioadă și același obiect.

**Art.2** Respingerea ca **neîntemeiată**, a contestației formulate împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente nr.BCG\_AIF....., emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bacău - Inspecție fiscală, pentru suma totală de **S lei**, reprezentând impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale și de sănătate în sumă de **S lei**.

**Art.3** Împotriva prezentei decizii, contestatorul poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bacău.