

DECIZIA nr. 133 / 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
x –titulara Cabinet de avocat/Cabinet individual de insolventa
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr.x/18.07.2014

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia Sector 2 a Finantelor Publice– Activitatea de Inspecție Fiscală Persoane Fizice cu adresa nr. x/18.07.2014, inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/18.07.2014, asupra contestatiei formulata de x titulara a Cabinetului de avocat/Cabinet individual de insolventa, cu sediul in Bucuresti, str. x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 2 a Finantelor Publice sub nr. x/09.07.2014, il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/30.05.2014 (mentionata eronat sub nr. x/30.05.2014) emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.05.2014, comunicata in data de 16.06.2014, prin care prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in sumă totală de x lei reprezentand impozit pe venit in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Suma totala contestata stabilita prin decizia mai sus mentionate este de x lei, reprezentand diferenta de impozit pe venitul net anual stabilita suplimentar pentru anii 2008, 2009, 2010, 2011 si 2012.

Avand in vedere prevederile art.205 alin. (1), 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 Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de x –titulara a Cabinetului de avocat/Cabinet individual de insolventa.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei s-au constatat urmatoarele:

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

I. Organele de inspectie fiscala din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice au efectuat inspectia fiscala generala la doamna x, avocat, titulara a Cabinetului de avocat /Cabinet individual de insolventa, pentru impozitul pe venit pe perioada 01.01.2008-31.12.2012.

Constatarile inspectiei au fost consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. x/30.05.2014, iar in baza caruia a fost emisa Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.x/30.05.2014, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata in suma totala cumulata de de x lei reprezentand impozit pe venit si accesorii aferente.

II. Prin contestatia formulata doamna x sustine urmatoarele:

1.Pentru anul 2008 s-a stabilit o diferenta suplimentara de impozit pe venit in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei. Contestatară arata ca pentru anul 2008 s-a prescris dreptul organelor fiscale de a stabili obligatii fiscale in conformitate cu prevederile

art.23, art.91 alin.(a) si (2) si art.98 din Codul de procedura fiscala, astfel incat la data efectuării controlului in luna mai 2014, termenul de prescriptie legal era implinit la 01.01.2014.

2. Pentru anul 2009, impozitul pe venit corect este in suma de x lei stabilit la baza impozabila in suma de 7.008 lei ce este prevazuta si la pg. 17 din RIF nr. x/30.05.2014 si nu impozitul in suma de x lei (pg. 19 din RIF) stabilit de organul de inspectie fiscala la baza de impunere in suma de x lei.

Totodata, in desfasurarea activitatii independente in mod individual in anul 2009 contestatara a utilizat combustibil in valoare de x lei, fata de consumul de combustibil admis de organele de inspectie fiscala in suma de x lei stabilind o diferenta de venit de x lei asupra careia calculeaza impozitul pe venit in suma de x lei.

3. In anul 2010, organul fiscal a stabilit fara a avea o baza legala ca nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei stabilind o diferenta de impozit pe venit in suma de x lei si precizeaza ca aceste cheltuieli s-au efectuat in vederea desfasurarii activitatii.

4. In anul 2011 organul fiscal a stabilit fara a avea o baza legala ca nu are dreptul la deducerea cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei stabilind o diferenta de impozit pe venit in suma de x lei si precizeaza ca aceste cheltuieli s-au efectuat in vederea desfasurarii activitatii.

5. Referitor la diferentele stabilite pentru anul 2012 arata ca la pg.24 din RIF s-au stabilit diferente in suma de x lei, fata de baza impozabila majorata cu suma de x lei inscrisa la pg.27 au calculat impozit in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei. Contestatara considera ca suma corecta este x lei cu un impozit aferent in suma de x lei.

In ceea ce priveste consumul de combustibil inregistrat in anul 2012 in suma de x lei, organul fiscal a apreciat fara a avea o baza legala ca are drept de deducere a cheltuielilor in suma de x lei si a stabilit o diferenta de impozit in suma de x lei.

In concluzie, contestatara solicita scutirea de la plata a urmatoarelor sume:

-in anul 2008 – debit in suma de x lei si accesorii in suma de x lei fiind prescris dreptul de a stabili aceste sume;

- in anul 2009 – impozit in suma de x lei (x lei -xlei);

– impozit in suma de x lei;

- in anul 2010 – impozit in suma de x lei (cu baza impozabila x lei);

- in anul 2011 – impozit in suma de x lei (cu baza impozabila x lei);

- in anul 2012 – impozit in suma de x lei (x lei -x lei);

– impozit in suma de x lei.

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 exceptia prescriptiei dreptului de a stabili obligatii fiscale aferente anului 2008 (x lei impozit pe venit + x lei accesorii aferente impozitului pe venit)

Cauza supusa solutionarii este daca dreptul organelor fiscale de a stabili diferente de impozit pe venit si accesorii aferente pe anul 2008 era prescris la data emiterii deciziei de impunere nr. x/30.05.2014.

In fapt, organele fiscale din cadrul Administratiei sector 2 a Finantelor Publice au initiat in data de 14.05.2014, in baza ordinului de serviciu nr.x/14.05.2014, inspectia fiscala generala la x –titulara a Cabinetului de avocat/Cabinet individual de insolventa avand ca obiectiv verificarea modului de calcul si declarare a impozitului pe venit pe perioada 01.01.2008-31.12.2012.

În urma controlului a fost încheiat raportul de inspecție fiscală nr. x/30.05.2014 în baza căruia a fost emisă decizia de impunere nr. x/30.05.2014, prin care s-a stabilit impozit pe venit suplimentar de plată în suma totală de x lei din care suma de x lei este aferentă anului 2008 și accesoriile aferente impozitului pe venit în suma totală de x lei, din care suma de x lei reprezintă accesoriile aferente impozitului pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 calculat pe perioada 26.08.2009-27.05.2014.

În contestația formulată, doamna x susține că dreptul organelor fiscale de a stabili diferențele de impozit pe anul 2008 era prescris, întrucât termenul de prescripție s-a împlinit la 01.01.2014.

În drept, în conformitate cu prevederile art. 21, art.22, art.23, art.91, art.93 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“**Art.21 -(1)** Creanțele fiscale reprezintă drepturi patrimoniale care, potrivit legii, rezultă din raporturile de drept material fiscal.

(2) Din raporturile de drept prevăzute la alin. (1) rezultă atât conținutul, cât și cuantumul creanțelor fiscale, reprezentând drepturi determinate constând în:

a) dreptul la perceperea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, dreptul la rambursarea taxei pe valoarea adăugată, dreptul la restituirea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume care constituie venituri ale bugetului general consolidat, potrivit alin. (4), denumite creanțe fiscale principale;

b) dreptul la perceperea dobânzilor, penalităților de întârziere sau majorărilor de întârziere, după caz, în condițiile legii, denumite creanțe fiscale accesorii.”

“Art.22 - Prin obligații fiscale, în sensul prezentului cod, se înțelege:

a) obligația de a declara bunurile și veniturile impozabile sau, după caz, impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

b) obligația de a calcula și de a înregistra în evidențele contabile și fiscale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

c) obligația de a plăti la termenele legale impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat;

d) obligația de a plăti dobânzi, penalități de întârziere sau majorări de întârziere, după caz, aferente impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat, denumite obligații de plată accesorii;

e) obligația de a calcula, de a reține și de a înregistra în evidențele contabile și de plată, la termenele legale, impozitele și contribuțiile care se realizează prin stopaj la sursă;

f) orice alte obligații care revin contribuabililor, persoane fizice sau juridice, în aplicarea legilor fiscale.”

“Art.23 - **(1)** Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.”

“Art.91 - **(1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.**

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel.

(3) Dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

(4) Termenul prevăzut la alin. (3) curge de la data săvârșirii faptei ce constituie infracțiune sancționată ca atare printr-o hotărâre judecătorească definitivă.”

“**Art.98 -(3)** La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a

dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Art.110 - (2) Colectarea creanțelor fiscale se face în temeiul unui titlu de creanță sau al unui titlu executoriu, după caz.

(3) Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii. Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere;

b) declarația fiscală;

c) decizia referitoare la obligații de plată accesorii;

d) declarația vamală;

e) decizia prin care se stabilesc și se individualizează datoria vamală, impozitele, taxele și alte sume care se datorează în vamă, potrivit legii, inclusiv accesoriile;

f) procesul-verbal de constatare și sancționare a contravenției, întocmit de organul prevăzut de lege, pentru obligațiile privind plata amenzilor contravenționale;

g) decizia de atragere a răspunderii solidare emisă potrivit art. 28;

h)ordonanța procurorului, încheierea sau dispozitivul hotărârii instanței judecătorești ori un extras certificat întocmit în baza acestor acte, în cazul creanțelor fiscale stabilite, potrivit legii, de procuror sau de instanța judecătorească.”

Prevederile legale care reglementează prescripția extinctivă sunt imperative, acestea limitând timpul în care se poate valorifica un drept.

Din cele prezentate anterior rezultă că dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de **5 ani** (sau 10 ani, în cazul obligațiilor fiscale care rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală). Termenul de prescripție începe să curgă de la data de **1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală**.

Cu privire la data la care începe să curgă termenul de prescripție în cazul diferentelor de impozit pe venit, se constată că este în strânsă legătură cu momentul în care s-a născut creanța fiscală, respectiv cu momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

În speța sunt incidente și prevederile art.83 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd pentru anul 2008:

“Art. 83. - (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asocieră, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole determinate în sistem real au obligația de a depune o declarație privind venitul realizat la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la data de **15 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului.(...)”**

Art. 84. - (1) Impozitul pe venitul net anual impozabil/câștigul net anual datorat este calculat de organul fiscal, pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 16% asupra venitului net anual impozabil/câștigul net anual din anul fiscal respectiv, cu excepția prevederilor art. 67 alin. (3) lit. a).(...

(5) Organul fiscal stabilește impozitul anual datorat și emite o decizie de impunere, în intervalul și în forma stabilite prin ordin al ministrului finanțelor publice.”

Astfel, dispozițiile art. 83 alin.(1) și art.84 din Legea nr. 571/2003 coroborate cu prevederile art.23 și art.91 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, rezultă că data la care se stabilește baza de impunere pentru impozitul datorat pentru anul 2008, respectiv data când se naște baza de impunere este data de

15.05.2009, iar termenul de prescriptie a dreptului Administratiei sector 2 a Finantelor Publice de a stabili diferente de impozit pentru anul 2008, curge de la data de 01.01.2010 si se implineste in termen de 5 ani, respectiv la data de 31.12.2014.

Rezulta ca argumentul contestatarei cu privire la efectul implinirii termenului de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatii fiscale nu este intemeiat, baza de impunere fiind stabilita in anul urmator celui de realizare, prin declararea la organul fiscal a veniturilor realizate de catre persoane fizice, fiind in prezenta unui impozit anual pentru care termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili impozitul este cel reglementat in cuprinsul art. 91 din Codul de procedura fiscala.

Nu poate fi retinuta nici pretentia contestatarei potrivit careia nu datoreaza accesoriile contestate, intrucat obligatia de plata a diferentei de impozit pe venit in suma de x lei a fost stabilita prin decizia de impunere x/30.05.2014 in interiorul termenului de prescriere, iar contestatara nu face dovada ca a achitat debitul si drept urmare datoreaza accesoriile aferente debitului in suma de x lei in virtutea principiului de drept accessorium sequitur principalae.

Prin urmare, contrar sustinerii contestatarei, inlauntrul termenului de prescriptie de 5 ani, dreptul de a stabili obligatii fiscale de catre organele de impunere nu este prescris, astfel incat contestatia pentru acest capat de cerere urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.2. Referitor la impozit pe venit stabilit suplimentar de plata in suma totala de x lei prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/30.05.2014

Inspectia fiscala generala a impozitului pe venit s-a efectuat pentru perioada 01.01.2008-31.12.2012, constatarile inspectiei fiind consemnate in raportul de inspectie fiscala nr. **x/30.05.2014**, in baza caruia a fost emisa decizia de impunere nr. **x/30.05.2014**, prin care s-a stabilit obligatii fiscale suplimentare de plata reprezentand impozit pe venit in suma de x lei si accesorii aferente in suma de x lei.

Pe perioada 2009-2012, diferenta de impozit suplimentar de plata in suma de x lei a rezultat prin :

Anul 2009

- **x lei** -rezultat prin majorarea venitul net stabilit de contestatara cu suma de x lei, prin :

– majorarea cu suma de x lei reprezentand venituri nedeclarate de contribuabila in declaratia „200” ($x \times 16\% = x \text{ lei}$);

– diminuarea cheltuielilor cu suma de x lei ($x \times 16\% = x \text{ lei}$) reprezentand contravaloarea cheltuielilor cu combustibilii in suma de x lei ($x \times 16\% = x \text{ lei}$), cheltuieli cu amortizarea in suma de x lei si cheltuieli cu utilitati in suma de x lei ;

Anul 2010

- **x lei** -rezultat prin majorarea venitul net stabilit de contestatara cu suma de x lei, prin:

-diminuarea cheltuielilor cu suma de x lei ($x \times 16\% = x \text{ lei}$) reprezentand contravaloarea cheltuielilor cu combustibilii in suma de x lei ($x \times 16\% = x \text{ lei}$) si alte cheltuieli conform situatiei prezentate in RIF nr. x/30.05.2014 (pg.12) in suma totala de x lei;

Anul 2011

- **x lei** -rezultat prin majorarea venitul net stabilit de contestatara cu suma de x lei, prin :

-diminuarea cheltuielilor cu suma de x lei ($x \times 16\% = x \text{ lei}$) reprezentand contravaloarea cheltuielilor cu combustibilii in suma de x lei ($x \times 16\% = x$) si alte cheltuieli conform situatiei prezentate in RIF nr. x/30.05.2014 (pg.12) in suma totala de x lei;

Anul 2012

- **x lei** -rezultat prin majorarea venitul net stabilit de contestatara cu suma de x lei, prin :

- majorarea cu suma de x lei reprezentand venituri nedeclarate de contribuabila in declaratia „200” ($x \times 16\% = x$ lei);
- diminuarea cheltuielilor cu suma de x lei ($x \times 16\% = x$) reprezentand contravaloarea cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei ($x \times 16\% = x$ lei) si alte cheltuieli in suma de x lei.

3.2.1. Referitor la impozitul pe venit in suma de x lei (x lei + x lei)

Cauza supusă soluționării este dacă serviciul soluționare contestații se poate investi în soluționarea pe fond a contestației în condițiile în care contestatara nu aduce nicio motivație în susținerea acestui capăt de cerere.

În fapt, prin contestarea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/30.05.2014, Cabinetul de avocat/Cabinet individual de insolventa se îndreaptă împotriva sumei de **x lei** (x lei + x lei) reprezentând impozit pe venit suplimentar de plată stabilit rezultat ca urmare a majorarii bazei impozabile pentru anii 2009 si 2012 cu veniturile nedeclarate de contribuabila in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009 si 3.000 lei pentru anul 2012), 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.

Contestatarara arata ca baza corecta impozabila pentru anul 2009 este suma de x lei, iar pentru anul 2012 este suma de x lei, fata de sumele consemnate in RIF 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.2906/2014 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 contestatarul 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** (x lei + x lei) reprezentând impozit pe venit suplimentar de plată stabilit prin decizia atacata, contestatarara nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația cu privire la veniturile nedeclarate pentru anii 2009 si 2012 care au generat acest impozit, 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, nu a prezentat un alt mod de calcul.

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 înscrisuri [...]*” 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 contestatarei.

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

Din raportul de inspecție fiscală nr. x/30.05.2014 (pg.12) se retin urmatoarele:

- suma de x lei prevazuta la pg. 17 reprezinta diferenta in minus stabilita de control in anul 2009 fata de totalul cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila a contribuabilei si este analizata la capitolul « Cheltuieli » ;

-suma de x lei prevazuta la pg. 19 reprezinta total diferente stabilite de organul de control (diferente de venit si diferente de cheltuieli) si constituie baza impozabila la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2012 ;

- suma de x lei prevazuta la pg. 24 reprezinta diferenta in minus stabilita de control in anul 2012 fata de totalul cheltuielilor inregistrate in evidenta contabila a contribuabilei si este analizata la capitolul « Cheltuieli » ;

-suma de x lei prevazuta la pg. 27 reprezinta total diferente stabilite de organul de control (diferente de venit si diferente de cheltuieli) si constituie baza impozabila la stabilirea impozitului pe venit pe anul 2012.

Prin contestatia formulata doamna x precizeaza ca exista diferente intre sumele prevazute in RIF la pg. 17 fata de pg. 19, respectiv sumele de x lei si x lei, si pentru anul 2012 intre sumele prevazute in RIF la pg. 24 fata de pg. 27, respectiv sumele de x lei si x lei, fara a motiva diferentele de venit cu care organul de inspectie fiscala a majorat baza impozabila a impozitului pe venit stabilita pentru anii 2009 si 2012, respectiv x lei si x lei.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși formulează contestația și împotriva sumei de x lei, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar de plată prin decizia de impunere nr. x/30.05.2014, nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art.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.2906/2014 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 x –titulara a Cabinetului de avocat/Cabinet individual de insolventa împotriva Deciziei de impunere nr. x/30.05.2014 emisă de Administratia sector 2 Finantelor Publice în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x/30.05.2014, în ceea ce privește suma de x lei, reprezentând impozit pe venit stabilit 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 această sumă, conform prevederilor pct.2.5. din Ordinul**

președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.2906/2014 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*”.

3.2.2. Referitor la impozitul pe venit in suma de x lei (x lei +x lei + x lei + x lei)

Cauza supusa solutionarii este daca organul fiscal a incadrat legal cheltuielile cu combustibilul in categoria cheltuielilor nedeductibile fiscal, in conditiile in care contribuabila nu a demonstrat cu documente din care sa rezulte ca aceste cheltuieli sunt efectuate in interesul direct al activitatii.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/30.05.2014, organele fiscale nu au admis la deducere contravaloarea combustibilului achizitionat in suma totala de x lei, astfel:

- in anul 2009 – cheltuieli in suma de x lei ($x \times 16\% = x$ lei)
- in anul 2010 – cheltuieli in suma de x lei ($x \times 16\% = x$ lei)
- in anul 2011 – cheltuieli in suma de x lei ($x \times 16\% = x$)
- in anul 2012 – cheltuieli in suma de x lei ($x \times 16\% = x$ lei).

intrucat nu a facut dovada utilizarii exclusive a autoturismului in scopul desfasurarii activitatii.

Prin contestatie, contestatara arata ca are drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul pe motiv ca au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii, fara a depune niciun document in sustinere.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct.37 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004, pe perioada verificata:

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 sa le indeplineasca 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;

[...]

l) în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi. »

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."

Codul fiscal:

"Art. 48. – (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

„I¹⁾ în perioada **1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011** inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi."

În anul 2012, art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

"Art. 48. – (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

I¹⁾ 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor, se vor aplica regulile generale de deducere.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme; "

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 exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II din Codul fiscal; (...)
Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

(...)

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;
- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.”

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 imposable 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 baza 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 contribuabilă 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 că orice cheltuieli personale ale contribuabilei sunt în interesul direct al activității și sunt deductibile **ar însemna că o persoană care desfășoară activități independente nu mai realizează nicio achiziție în interesul vieții personale și ar conduce, în orice caz, la încălcarea flagrantă a principiului de echitate fiscală la nivelul persoanelor fizice**, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice pentru veniturile obținute trebuie să plătească impozit și, din veniturile rămase după impozitare, să-și satisfacă necesitățile vieții personale și de familie.

Având în vedere dispozițiile art.48 alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd reguli precise pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, respectiv aceea de a fi efectuată în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, rezulta că, în mod legal organul de inspecție fiscală nu a acordat deducerile respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

Organele de inspectie fiscala au constatat prin RIF nr. x/30.05.2014 ca doamna x nu a prezentat foi de parcurs lunare pentru autoturismul inregistrat in patrimoniu care sa contina informatii referitoare la data deplasarii, categoria de vehicul utilizat, scopul si locatiile unde au fost efectuate deplasările, numărul de km parcursi, consumul mediu de combustibil pe km parcurs, obiectivele atinse, contractele individuale de munca pentru utilizatorii autoturismului din care sa reiasa ca sunt incadrati pe functiile prevazute de lege, fisa postului pentru utilizator din care sa rezulte ca sunt incadrati pentru activitatile exceptate.

Prin adresa nr. x/26.05.2014 doamna x a fost instiintata ca in data de 27.05.2014 va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale, urmare a incheierii inspectiei fiscale efectuate pe perioada 14.05.2014-27.05.2014, fapt confirmat de contestatara pe acest document, unde aceasta precizeaza ca nu doreste sa isi exprime alt punct de vedere.

Astfel, desi contestatara avea cunostiinta de rezultatele inspectiei fiscale si avea posibilitatea sa prezinte documente care sa sustina argumentul acesteia potrivit caruia a efectuat cheltuielile cu combustibilul in vederea desfasurarii activitatii, nu a depus nici in sustinerea contestatiei documente care sa faca dovada utilizarii autoturismului in acest scop asa cum se mentioneaza in RIF nr. x/30.05.2014.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de x cu privire la stabilirea ca nedeductibile la calculul venitului impozabil a cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei efectuate pe perioada 2009-2012.

Pentru considerentele aratate si in temeiul art. 48 alin.(1), alin.(4), alin.(7), art.83, art.84 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 21, art.22, art.23, art.91, art.93, art.98, art.110, 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.2906/2014

DECIDE

1.Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna x impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x/30.05.2014 prin care Administratia sector 2 a Finantelor Publice a stabilit obligatia de plata in suma totala de x lei reprezentand impozit pe venit suplimentar de plată si accesorii aferente.

2. Respinge ca nemotivata contestatia formulata de doamna x pentru suma de x lei reprezentand impozit pe venit suplimentar de plată.

3. Respinge ca nemotivata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de doamna x pentru suma de x lei reprezentand impozit pe venit suplimentar de plată.

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.