



ROMANIA - Ministerul Economiei și Finanțelor
AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALA
DIRECTIA GENERALA A FINANTELOR PUBLICE
CONSTANTA
Serviciul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 20 / 28.03.2008
privind soluționarea contestației formulate de
B.N.P. CONSTANTA
înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr.....

Serviciul Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Constanța a fost sesizat de către A.F.P. Constanța prin adresa nr..... din 25.02.2008, înregistrată la D.G.F.P. Constanța sub nr...../27.02.2008, cu privire la contestația formulată de **B.N.P. CONSTANTA**, cu sediul activității în Constanța, bd..... nr..., bl..., sc..., ap..., CNP, CIF

Obiectul contestației îl reprezintă diferențele de obligații fiscale de plată stabilite prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr..... și din 28.01.2008 întocmite în baza Raportului de inspecție fiscală nr..... din 28.01.2008, de organele A.F.P. Constanța
- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei – T.V.A.,
- ✓ lei - impozit pe venit,
- ✓ lei - majorări de întârziere aferente,
- ✓ lei - penalități de întârziere aferente.

Contestația a fost introdusă de titulara biroului notarial, fiind îndeplinite astfel prevederile art.206 lit.e) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207(1) din același act normativ.

Astfel, actele atacate au fost emise în data de 28.01.2008 iar contestația a fost depusă la A.F.P. Constanța - S.A.Inspecție fiscală în data de 21.02.2008, fiind înregistrată sub nr.....

În vederea îndeplinirii cerințelor privind indicarea cuantumului sumelor contestate și a categoriei de obligații bugetare la care se referă, contestatorul a fost sesizat prin adresa nr..... din 13.03.2008.

Constatându-se că în speță sunt întrunite și celelalte condiții de procedură, prevăzute la art.206 și 209(1) din O.G. nr.92/2003 republicată, Serviciul Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Constanța are competența să soluționeze pe fond cauza și să pronunțe soluția legală.

I. Prin adresa înregistrată la A.F.P. Constanța - S.A.Inspecție fiscală sub nr..... din 21.02.2008, titulara biroului notarial formulează contestație împotriva venitului net, a impozitului pe venit și a T.V.A. stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice prin Deciziile de impunere nr..... și din 28.01.2008, solicitând anularea în totalitate a acestor titluri de creanță.

a) Referitor la stabilirea debitului suplimentar constând în T.V.A., petenta afirmă că această măsură a fost determinată de faptul că organul de inspecție a considerat că taxa din

facturile fiscale emise de societățile A..... SRL și H..... SRL nu ar îndeplini condițiile legale de deducere, deoarece aceste facturi nu întrunesc condiția de document justificativ în conformitate cu prevederile art.10, alin.1, lit.a) din O.G.nr.73/1999 privind impozitul pe venit.

În acest sens, petenta susține că organul fiscal nu precizează motivul concret pentru care a stabilit că respectivele facturi nu ar îndeplini condițiile legale de document justificativ, contrar dispozițiilor pct.3 lit.a) din O.M.F. nr.357/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală care impun ca, pentru fiecare obligație fiscală, în Raport să se înscrie motivul de fapt prin detalierea modului în care contribuabilul a efectuat și a tratat din punct de vedere fiscal o operațiune patrimonială, cu prezentarea consecinței fiscale.

Totodată, invederează că, potrivit art.3 pct.B din același act normativ, “precizarea temeiului de drept pentru faptele constatate se va face prin menționarea expresă a actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu precizarea concisă a textului de lege pentru fundamentarea legală a cazului constat”, susținând că, în cazul său, organul de inspecție nu a făcut nici o mențiune cu privire la motivul de fapt pentru care a stabilit T.V.A. de plată în sumă de lei.

În opinia sa, respectivele facturi fiscale sunt documente justificative care oferă toate datele necesare înregistrării în contabilitate a materialelor și bunurilor achiziționate și respectă prevederile H.G. nr.831/1997 cu modificările ulterioare precum și ale O.M.F. nr.1849/2003 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiar-contabilă și a formularelor cu regim special.

Referitor la quantumul T.V.A. stabilită suplimentar, petenta apreciază că acesta ar fi incorect și pentru faptul că organul de inspecție a omis a lua în calcul taxa plătită pentru luna decembrie 2003 cu O.P. nr.113 din 30.12.2003 în sumă de lei.

b) Referitor la stabilirea venitului net și a impozitului pe venit suplimentar, petenta critică această măsură, apreciind că cheltuielile cu materialele consumabile și rechizitele respectă toate condițiile prevăzute de legile fiscale (O.G. nr.73/1999, O.G. nr.7/2001, Legea nr.571/2003) pentru a fi deductibile la calculul venitului impozabil, întrucât:

- au fost justificate cu documente,
- au fost efectuate în scopul realizării venitului,
- se regăsesc în lista cheltuielilor menționate cu titlu exemplificativ de lege (pct.38 H.G. nr.44/2004).

Pentru anul 2001

Petenta consideră nejustificată încadrarea la cheltuieli nedeductibile a cheltuielilor cu materialele, rechizitele, consumabile și protocol în quantum total de lei, susținând că facturile care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate au caracter de document justificativ iar bunurile respective sunt aferente veniturilor.

În ceea ce privește cheltuielile de protocol în sumă de lei, petenta critică înlăturarea acestora afirmând că acestea provin din facturi fiscale Metro emise pe numele

Pentru anul 2002

Petenta contestă încadrarea la cheltuieli nedeductibile a sumei de lei, reprezentând materiale achiziționate de la SC A..... SRL, rechizite, protocol, materiale și piese calculator, susținând că acestea au la bază documente justificative legal întocmite și sunt aferente realizării veniturilor.

În ceea ce privește cheltuielile cu piesele de calculator în sumă de lei, contestata precizează că suma de lei reprezintă componente calculator și imprimantă și a fost înregistrată în contabilitate la mijloace fixe iar suma de lei reprezintă piese de schimb care le-au înlocuit pe cele defecte, uzate în procent de 100% și care nu au mai putut fi valorificate.

Referitor la cheltuielile de protocol în quantum de lei, petenta consideră că se încadrează în limita legală iar cele în sumă de lei sunt cheltuieli din facturi Metro emise pe legitimația purtând numele

Pentru anul 2003

Contestatarea consideră nejustificată încadrarea la cheltuieli nedeductibile a sumei de lei, reprezentând consumabile aprovizionate de la SC A..... SRL și protocol. Argumentul prezentat este că facturile în baza cărora au fost achiziționate materialele consumabile în cuantum total de lei au caracter de document justificativ și sunt aferente veniturilor realizate iar cheltuielile de protocol în sumă de lei se încadrează în limitele legale.

Pentru anul 2004

Petenta contestă încadrarea la cheltuieli nedeductibile a sumei de lei reprezentând consumabile aprovizionate de la SC A..... SRL susținând că facturile fiscale în baza cărora au fost achiziționate au caracter de documente justificative și aceste materiale sunt aferente realizării veniturilor.

Un alt argument pe care contestatarea îl aduce în sprijinul acțiunii sale este faptul că, deși organul fiscal afirmă că facturile fiscale nu conțin toate elementele prevăzute de legislație, nu precizează care elemente lipsesc din aceste facturi, care, din punctul său de vedere, sunt conforme cu legislația în vigoare, respectând prevederile O.M.F. nr.215/2000, O.M.F. nr.58/2003 și O.M.F. nr.542/2004 de aprobare a Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice.

În concluzie, pentru motivele expuse, petenta solicită admiterea contestației și desființarea actelor administrative atacate.

II. Raportul de inspecție fiscală din data de 28.01.2008 a fost întocmit de organele A.F.P. Constanța – Serviciul de inspecție fiscală persoane fizice în urma finalizării inspecției fiscale de fond a activității biroului notarial CONSTANTA.

Inspecția fiscală a vizat perioada 01.11.2001-31.12.2005, stabilindu-se următoarele:

Anul 2001

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de lei reprezentând:

- cheltuieli cu rechizite = lei
- cheltuieli cu materiale = lei
- cheltuieli cu protocolul (din facturi ce nu sunt pe BNP CONSTANTA) = lei
- consumabile (din facturi ce nu sunt pe BNP CONSTANTA) = lei
- cheltuieli cu asigurări = lei.

Cheltuielile cu materialele consumabile în sumă de lei au fost identificate ca provenind din factura fiscală nr..... din 08.11.2001 în sumă de lei și factura fiscală nr..... din 30.11.2001 în sumă de lei și au fost considerate nedeductibile fiscal ca urmare a faptului că aceste înscrisuri nu întrunesc condiția de document justificativ, în conformitate cu prevederile O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, art.10 alin.1 lit.a) coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.215/2000 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabili, în conformitate cu prevederile O.G. nr.73/1999.

Conform acestor texte de lege, cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente, iar înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate trebuie să conțină anumite elemente principale și pot dobândi calitatea de document justificativ numai în situația în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Cheltuielile cu rechizite în sumă de lei au fost identificate ca provenind din 7 facturi fiscale din lunile noiembrie și decembrie 2001 și au fost considerate nedeductibile fiscal din aceleași motive expuse mai sus.

Cheltuielile de protocol în sumă de lei și cheltuielile cu materialele consumabile în cuantum de lei au fost considerate nedeductibile fiscal în temeiul prevederilor legale

susmenționate, pentru motivul că nu sunt aferente activității desfășurate în scopul realizării veniturilor biroului notarial, facturile fiscale nefiind emise pe B.N.P. CONSTANTA .

Urmare modificării bazei impozabile s-a stabilit o diferență de impozit pe venit de plată în sumă de lei, față de impozitul de restituit în cuantum de lei stabilit în baza declarației de venit global depusă de contribuabil, compensat în 29.01.2003 cu alte obligații privind plățile anticipate.

Pentru diferența de impozit pe venit de plată în cuantum total de lei (..... + lei), s-au calculat dobânzi și majorări de întârziere în cuantum de lei precum și penalități de întârziere în cuantum de lei, până la data de 28.01.2008.

Anul 2002

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de lei reprezentând:

- materiale consumabile în sumă de lei aprovizionate în baza unui număr de facturi fiscale emise de SC A..... SRL.

Conform informațiilor furnizate de către Structura de Administrare – Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. Constanța prin adresa nr..... din 15.01.2008 a rezultat că această societate nu a funcționat din anul 1998.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că, cheltuielile reflectate în aceste facturi fiscale sunt nedeductibile fiscal în temeiul prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabili, precum și cu art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

- rechizite în sumă de lei, achiziționate de la societatea H..... SRL .

Din informațiile furnizate de Structura de Administrare-Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. Constanța a rezultat că un număr de 4 facturi fiscale în cuantum total de lei emise de societatea H..... nu au fost înregistrate în contabilitatea acesteia și nu figurează în fișa documentelor cu regim special achiziționate de aceasta.

- rechizite în sumă de lei achiziționate cu factura nr..... din 18.01.2002 în valoare de lei și cu factura nr..... din 05.04.2002 în valoare de lei, considerate de organul de inspecție nedeductibile fiscal ca urmare a faptului că cele două facturi nu aveau ca beneficiar B.N.P. CONSTANTA, nefiind respectate dispozițiile art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001, coroborate cu cele ale pct.II, lit.b) alin.14 și 15.

- Materiale consumabile în sumă de lei și cheltuieli de protocol în sumă de lei, achiziționate în baza unor facturi și chitanțe ce nu au fost emise pe B.N.P. CONSTANTA, nerespectându-se prevederile art.10 alin.1 lit. a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

- componente și piese calculator achiziționate în lunile septembrie și octombrie 2002 în valoare totală de lei, ce au fost considerate ca fiind investiții efectuate la sistemele de calcul existente în patrimoniul B.N.P., în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici, în conformitate cu dispozițiile art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, ca urmare a faptului că titulara biroului nu a putut prezenta devize sau situații de lucrări sau procese verbale de casare din care să reiasă că bunurile achiziționate au reprezentat piese de schimb care au fost utilizate la înlocuirea altor piese identice defecte. Aferent acestor imobilizări, în timpul controlului a fost calculată o amortizare pentru anul 2002 în sumă de lei.

- cheltuieli de protocol în sumă de lei, rezultate ca urmare a recalculării bazei de calcul a cheltuielilor deductibile, în conformitate cu dispozițiile art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

- cheltuieli cu primele de asigurare în sumă de lei.

Urmare modificării bazei impozabile s-a stabilit pentru anul 2002 o diferență suplimentară de impozit pe venit de plată în sumă de lei, față de impozitul anual de plată în sumă de lei stabilit urmare declarației de venit global depusă de contribuabil.

Aferent acestei diferențe au fost calculate dobânzi și majorări de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în cuantum de lei, până la data de 28.01.2008.

Anul 2003

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de lei reprezentând:

- cheltuieli cu materialele consumabile în sumă de lei achiziționate în baza a facturi fiscale emise de SC A..... SRL, societate care, din verificările întreprinse de S.A.- Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. Constanța a rezultat că nu a mai funcționat din anul 1998. Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal în temeiul prevederilor art.10 alin.1 lit a) din O.G. nr.7/2001 coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.58/2003 precum și ale art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

- cheltuieli cu primele de asigurare în sumă de lei;

- cheltuieli de protocol în sumă de, rezultate ca urmare a recalculării plafonului deductibil al acestor cheltuieli, în conformitate cu dispozițiile art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Urmare modificării bazei impozabile s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar în cuantum de lei, față de impozitul pe venit în cuantum de lei stabilit în baza declarației de venit global depusă de contribuabil.

Aferent debitului suplimentar de plată au fost calculate dobânzi și majorări de întârziere în sumă de lei precum și penalități de întârziere în cuantum de lei, până la data de 20.01.2008.

Anul 2004

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu suma de lei reprezentând:

- cheltuieli cu materialele consumabile în cuantum de lei aprovizionate în baza unui număr de facturi fiscale emise de SC A..... SRL, considerate nedeductibile fiscal în conformitate cu prevederile pct.II lit.B alin.14 și 15 din O.M.F. 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, coroborate cu art.6 alin.1 și 2 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

- cheltuieli cu primele de asigurare în cuantum de lei,

- taxa de membru club în sumă de lei, nedeductibilă fiscal în temeiul dispozițiilor art.49 alin.4 lit.a) coroborate cu prevederile art.49 alin.7 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, deoarece nu reprezintă o cheltuială aferentă realizării venitului.

Urmare modificării bazei impozabile s-a stabilit o diferență de impozit pe venit de plată în sumă de lei, comparativ cu impozitul de plată în cuantum de lei stabilit prin decizie de impunere urmare declarației de venit global depusă de contribuabilă.

Aferent acestei diferențe nu s-au calculat obligații accesorii întrucât decizia de impunere anuală pentru 2004 nu fusese comunicată contribuabilului până la data încheierii Raportului de inspecție.

Anul 2005

A fost majorată baza impozabilă (venitul net) cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ron reprezentând taxe și cheltuieli deplasare, cu consecința stabilirii unei diferențe de impozit pe venit de plată în sumă de ron, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în cuantum de ron.

În baza constatărilor din Raportul de inspecție a fost întocmită Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, nr..... din 28.01.2008 pentru debitul suplimentar constând în T.V.A. și obligații accesorii precum și Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr..... din 28.01.2008, pentru debitul suplimentar constând în impozit pe venit și obligații fiscale accesorii.

III. Având în vedere actele și documentele existente la dosarul cauzei, motivațiile petentei în raport de constatările organelor de inspecție, ținând cont de dispozițiile legale aplicabile în speță, se rețin următoarele:

În fapt, urmare verificării fiscale de fond a activității biroului notarial CONSTANTA desfășurată în perioada 01.11.2001-31.12.2005 organele de inspecție fiscală au procedat la majorarea venitului impozabil și la stabilirea unui impozit pe venit suplimentar motivat de faptul că petenta ar fi înregistrat o serie de cheltuieli cu materiale consumabile, rechizite, protocol și asigurări, pe bază de documente care nu ar întruni condiția de documente justificative în sensul dispozițiilor legale în vigoare în perioada verificată.

Totodată, aferent cheltuielilor nedeductibile stabilite în timpul controlului a fost stabilită și T.V.A. nedeductibilă, în temeiul dispozițiilor art.22 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată (pentru perioada 01.10.2002-31.12.2003) și art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal (pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005).

Petenta contestă majorarea bazei impozabile și implicit, stabilirea diferențelor de impozit pe venit, T.V.A. și a obligațiilor fiscale accesorii prin Deciziile de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată și impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr..... și din 28.01.2008, susținând că bunurile de natura materialelor consumabile achiziționate sunt strict aferente veniturilor și au avut la bază facturi fiscale care au caracter de documente justificative deoarece oferă toate datele necesare înregistrării în contabilitate și respectă prevederile O.M.F. nr.215/2000, O.M.F. nr.58/2003 și O.M.F. nr.642/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice.

Deasemenea, petenta susține că organul fiscal nu precizează motivele de fapt pentru care a considerat că facturile fiscale în speță nu ar îndeplini condițiile legale de documente justificative și nici ce elemente lipsesc din aceste facturi, nerespectând dispozițiile cuprinse în O.M.F. nr.357/2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere.

Speța supusă soluționării este dacă stabilirea de obligații fiscale suplimentare constând în impozit pe venit, T.V.A. și obligații fiscale accesorii prin Deciziile de impunere nr..... și din 28.01.2008, este întemeiată legal .

1) Referitor la capătul de cerere privind majorarea venitului net cu consecința stabilirii diferențelor suplimentare de impozit pe venit în cuantum de ron și obligații fiscale accesorii în cuantum de ron prin Decizia de impunere nr..... din 28.01.2008:

a) Pentru anul 2001, din cuantumul total al cheltuielilor nedeductibile în sumă de ron stabilite de organul de inspecție, petenta contestă suma de ron, mai puțin cheltuielile cu primele de asigurare în cuantum de ron.

a1) Cu privire la cheltuielile cu materialele consumabile în cuantum de ron :

Din cuprinsul Raportului de inspecție și al deciziei de impunere rezultă că aceste materiale au fost achiziționate în baza a facturi fiscale care nu întrunesc condițiile de document justificativ în conformitate cu prevederile art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.73/1999 privind impozitul

pe venit, coroborate cu prevederile O.M.F. nr.215/2000 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 Ordonanței Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, pct.II lit.b) alin.14 și 15 .

În drept, potrivit O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit:

„ART. 10

(1) *În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:*

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente”.

Referitor la noțiunea de document justificativ, în O.M.F. nr.215/2000 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 Ordonanței Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit se precizează:

„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 economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economice și 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. **Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare”.**

În speță, din documentele anexate la dosarul contestației rezultă că înscrisurile care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile (cartușe imprimantă, hârtie xerox, dosare, pixuri, stilouri) sunt facturile fiscale emise pe numele Biroului notarial CONSTANTA, nr.:

- CT din 30.11.2001 în sumă de ron, emisă de S.C. G..... SRL Buc., achitată cu chit. nr...../30.11.2001

- CT din 08.11.2001 în valoare de ron, emisă de SC D..... C-ța, achitată cu chit...../08.11.2001.

Conform H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, factura fiscală este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare și **servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.**

Situațiile în care aceste înscrisuri își pierd calitatea de document justificativ sunt cele indicate la art.6 din acest act normativ, conform căruia:

„Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.

În speță, se reține că aprecierea organului de inspecție cu privire la neîndeplinirea condiției de document justificativ a facturilor fiscale susmenționate nu este argumentată și motivată în fapt,

acesta limitându-se la a indica doar temeiul de drept și de a cita textul de lege aplicabil, fără a preciza care sunt informațiile și elementele principale a căror lipsă atrage pierderea calității de document justificativ a respectivelor înscrisuri.

În Instrucțiunile privind conținutul și obiectivele minimale ale Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, aprobate prin O.M.F. nr.357 din 27 martie 2007 privind modelul și conținutul Raportului de inspecție fiscală încheiat la persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la cap.4 se precizează:

„ A. În cazul în care se constată aspecte care modifică venitul net anual impozabil, se vor menționa:

- **faptele constatate de către echipa de control;**
- *modul de interpretare a aspectelor fiscale de către contribuabil;*
- *consecințele fiscale ale abaterilor constatate, **motivele de fapt și temeiul de drept pentru modificarea venitului impozabil**”.*

În cazul de față, aceste obiective minimale nu au fost inserate în cuprinsul Raportului de inspecție fiscală.

Deasemenea, conform art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“*Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii*”,

iar potrivit dispozițiilor art. 213 din același act normativ:

„ *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*”.

În speță, se reține că măsura dispusă de organul de inspecție este nemotivată, situație în care organul de soluționare nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ-fiscal.

Întrucât organul de soluționare nu se poate substitui organului de inspecție fiscală cu privire la motivele de fapt pentru care acesta a apreciat că respectivele facturi fiscale nu sunt documente justificative de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile în sumă de ron, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..... din 28.01.2008 și Raportul de inspecție fiscală în ceea ce privește majorarea bazei impozabile a anului 2001 cu suma de ron.

Urmare acestei soluții, se va efectua o nouă verificare de către o altă echipă de control, care va analiza îndeplinirea condițiilor privind calitatea de document justificativ a celor facturi fiscale, având în vedere și dispozițiile H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare.

a2) Cu privire la cheltuielile cu protocolul în sumă de ron și cheltuielile cu materialele consumabile în sumă de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție și al deciziei de impunere rezultă că aceste cheltuieli au fost stabilite nedeductibile fiscal ca urmare a faptului că nu au avut la bază documente justificative în sensul prevederilor art.10 alin.1 lit a) din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit, coroborate cu prevederile pct.II lit b) pct.14 și 15 din O.M.F. nr.215/2000 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 Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, respectivele cheltuieli fiind înregistrate pe bază de facturi și chitanțe ce nu au fost emise pe numele B.N.P.CONSTANTA.

Din analiza facturilor fiscale nr...../12.12.2001 și nr...../14.11.2001 depuse la dosar de petentă cu adresa nr...../19.03.2008 a rezultat că acestea au înscris la rubrica „client” CONSTANTA.

În drept, potrivit O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit:

„ART. 10

(1) *În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:*

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente”,

Referitor la noțiunea de document justificativ dispozițiile O.M.F. nr.215/2000 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 Ordonanței Guvernului nr.73/1999 privind impozitul pe venit, precizează:

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

- **numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă; [...]**

- **menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice și financiare (când este cazul);”**

În speță, se reține că facturile fiscale au fost emise pe numele CONSTANTA, aspect recunoscut chiar de aceasta, fapt ce atestă că părțile care au participat la efectuarea operațiunilor consemnate în aceste înscrisuri sunt furnizorul de bunuri și servicii și persoana fizică CONSTANTA.

Drept urmare, aceste înscrisuri nu constituie document justificativ în sensul dispozițiilor legale privind impozitul pe venit, pentru înregistrarea cheltuielilor în evidența contabilă în partidă simplă a activității autorizate desfășurate de CONSTANTA - NOTAR PUBLIC.

Deasemenea, petenta nu probează că acele cheltuieli cu protocolul și materialele consumabile au fost efectuate în interesul direct al activității biroului notarial, atâta vreme cât din documentele prezentate a rezultat că acestea au fost achiziționate de persoana fizică CONSTANTA și nu de contribuabilul CONSTANTA - NOTAR PUBLIC, așa cum acesta a fost autorizat să funcționeze prin Ordinul Ministrului Justiției nr.1186/C din 19 octombrie 1995.

În aceste condiții, se reține ca fiind întemeiată legal aprecierea organului de inspecție cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor de protocol și a cheltuielilor cu materialele consumabile de la acest capăt de cerere, motiv pentru care se va respinge contestația formulată împotriva măsurii constând în majorarea bazei impozabile a anului 2001 cu suma de ron reprezentând protocol și suma de ron reprezentând materiale consumabile.

a3) Cu privire la cheltuielile în sumă de ron reprezentând rechizite:

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală și al deciziei de impunere rezultă că aceste rechizite au fost achiziționate în baza a facturi fiscale, care nu întrunesc condițiile de document justificativ, în conformitate cu prevederile art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.73/1999 privind impozitul pe venit coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.215/2000.

Din analiza facturilor fiscale anexate la dosarul contestației au rezultat următoarele:

- fact.CT nr..... din 14.11.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea D..... SRL C-ța

- fact.CT nr..... din 20.11.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea G..... SRL Buc.

- fact.CT nr..... din 30.11.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea G..... SRL Buc.

- fact.CT nr..... din 06.12.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea D..... SRL C-ța

- fact.CT nr..... din 12.12.2000 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea D..... SRL C-ța

- fact.CT nr..... din 20.12.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea D..... SRL C-ța

- fact.nr.CT nr..... din 28.12.2001 în val. de ron, achitată cu chit..... a fost emisă de societatea D..... SRL C-ța.

Din analiza acestor documente se reține că două facturi fiscale și respectiv două chitanțe provenind din aceleași carnete (fact..... și fact....., chit..... și chit.....) au fost emise de două societăți diferite, fapt ce creează suspiciuni cu privire la procurarea pe căi legale a acestor facturi și cu privire la realitatea tranzacțiilor înscrise în acestea .

În speță, organul de inspecție nu precizează care sunt motivele de fapt pentru care a stabilit că cele facturi fiscale nu întrunesc condiția de document justificativ, limitându-se la a preciza și a cita doar temeiul de drept aplicabil .

În conformitate cu art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,

iar potrivit dispozițiilor art. 213 din același act normativ:

„ 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”.

În speță, măsura dispusă de organul de inspecție fiind nemotivată, organul de soluționare nu poate verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ-fiscal.

În această situație, organul de soluționare nu se poate substitui organului de inspecție fiscală în privința motivului de fapt al măsurii dispuse, drept pentru care nu se poate pronunța cu privire la legalitatea acesteia.

În consecință, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008 în ceea ce privește majorarea bazei impozabile a anului 2001 cu suma de ron reprezentând cheltuieli cu rechizite.

Urmare acestei soluții se va efectua o nouă verificare de către o altă echipă de control, care va analiza strict îndeplinirea condițiilor de document justificativ a celor facturi fiscale, realitatea tranzacțiilor consemnate în acestea precum și procurarea lor pe căi legale, având în vedere dispozițiile H.G. nr.831/1997, cu modificările și completările ulterioare.

b) Pentru anul 2002, din cuantumul total al cheltuielilor nedeductibile în sumă de ron stabilite de organul de inspecție, petenta contestă suma de ron, mai puțin cheltuielile cu primele de asigurare în cuantum de ron.

b1) Cu privire la cheltuielile cu materialele consumabile în sumă de ron :

Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că aceste cheltuieli reprezintă materiale consumabile (rechizite și papetărie) achiziționate în baza a facturi fiscale emise de societatea A..... SRL din Constanța.

Organul de inspecție a stabilit că aceste înscrisuri nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, în temeiul prevederilor art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice precum și cu dispozițiile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

Deasemenea, a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile consemnate în aceste facturi ca urmare a faptului că, din verificările încrucișate efectuate, s-a constatat că această societate nu a mai funcționat din anul 1998.

În drept, potrivit O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

„Art. 10

(1) *În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:*

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente”.

Referitor la noțiunea de document justificative, în O.M.F.P. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, se precizează:

„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”.

Conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991 republicată:

„ (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”.*

În speță, se reține că documentele în baza cărora au fost înregistrate în contabilitate cheltuielile cu materialele consumabile (rechizite, papetărie) sunt facturi fiscale cu regim special de înscriere și numerotare, aprobate prin H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora.

Potrivit dispozițiilor H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, factura fiscală este un formular cu regim special de înscriere și de numerotare și **servește ca document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.**

Situațiile în care aceste înscrisuri își pierd calitatea de document justificativ sunt cele indicate la art.6 din acest act normativ, unde se precizează:

„*Procurarea și utilizarea de formulare tipizate cu regim special de înscriere și numerotare din alte surse decât cele prevăzute în prezenta hotărâre sunt interzise. Operațiunile consemnate în aceste formulare nu pot fi înregistrate în contabilitate, iar bunurile care fac obiectul tranzacțiilor respective sunt considerate fără documente legale de proveniență”.*

Drept urmare, pentru a stabili dacă facturile fiscale reprezintă documente justificative pentru înregistrarea operațiunilor în contabilitate este necesară verificarea și obținerea de informații detaliate în legătură cu procurarea acestora precum și în legătură cu realitatea datelor înscrise în respectivele documente.

În speță, pe de o parte, se reține că organul de inspecție nu precizează nici în Raportul de inspecție și nici în Decizia de impunere atacată care sunt motivele de fapt pentru care a stabilit că respectivele facturi fiscale nu întrunesc condițiile de document justificativ, limitându-se la a indica doar temeiul legal aplicabil speței.

Pe de altă parte, faptul că din verificările efectuate s-a constatat că societatea emitentă nu a mai funcționat din anul 1998, nu constituie suficient temei pentru înlăturarea caracterului de document justificativ al acestor înscrisuri atâta timp cât, în lipsa altor informații edificatoare, existența faptică a acestora dovedește contrariul celor susținute de organul de inspecție fiscală.

Având în vedere aspectele expuse, se reține că măsura constând în neadmiterea deductibilității cheltuielilor în cuantum de ron rezultate din facturile fiscale emise de societatea A..... SRL din Constanța nu este motivată.

În conformitate cu prevederile art.65 alin.(2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii”,

iar potrivit dispozițiilor art. 213 din același act normativ:

„ 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”.

În speță, organul de soluționare nu are posibilitatea de a verifica motivele de fapt care au stat la baza emiterii actului administrativ- fiscal și nici nu se poate substitui organului de inspecție fiscală în ceea ce privește motivele care au stat la baza măsurii dispuse la acest capăt de cerere, situație în care nu se poate pronunța asupra legalității acesteia.

Pentru aceste considerente, se va desființa parțial calculul venitului net impozabil al anului 2002 stabilit prin Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008, urmând a se efectua o nouă verificare a legalității documentelor care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile în cuantum de ron precum și a realității datelor înscrise în acestea.

b2) Referitor la cheltuielile cu rechizitele în cuantum de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție rezultă că aceste cheltuieli se compun din :

- cheltuieli în sumă de ron înregistrate în baza a facturi fiscale emise de societatea H..... SRL din Constanța (nr.....,,, din martie 2002) considerate a fi nedeductibile fiscal motivat de faptul că, în urma verificării încrucișate efectuate de Structura de Administrare - Inspecție Fiscală din cadrul A.F.P. Constanța s-a constatat că facturile nu au fost înregistrate în contabilitatea acestei societăți și nu figurează în fișa documentelor cu regim special achiziționate de aceasta.

- cheltuieli în sumă de ron înregistrate în baza a facturi fiscale emise de societatea D..... SRL C-ța (nr...../18.01.2002 și nr...../05.04.2002), considerate nedeductibile în temeiul prevederilor art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001 coroborate cu prevederile pct.II, lit.b) pct.14 și 15 din O.M.F. nr.58/2003, ca urmare a faptului că cele două facturi nu ar avea ca beneficiar BNP CONSTANTA.

În speță, se reține că măsura constând în neadmiterea deductibilității cheltuielilor cu rechizitele din facturile emise în numele societății H..... din Constanța este întemeiată legal.

Astfel, potrivit informațiilor furnizate prin adresa nr..... din 17.01.2008 de organele de inspecție fiscală din cadrul Structurii de Administrare - Inspecție Fiscală a A.F.P. Constanța,

urmare verificării societății H..... a rezultat că cele facturi fiscale (nr.....,,, din martie 2002) nu au fost înregistrate în contabilitatea societății și nu figurează în fișele documentelor cu regim special achiziționate de aceasta, documentele respective fiind achiziționate de societatea A..... SRL din Constanța.

În conformitate cu precizările art.6 din H.G. nr.831/1997, operațiunile consemnate în formulare tipizate procurate din alte surse decât cele indicate de lege nu pot fi înregistrate în contabilitate iar bunurile respective se consideră a fi fără documente legale de proveniență.

Drept urmare, se reține că, pe de o parte, cele facturi fiscale emise în numele societății H..... au fost procurate din alte surse decât cele legale, respectiv de la societatea A..... iar, pe de altă parte, că tranzacțiile cuprinse în aceste înscrisuri nu se dovedesc a reale, atâta vreme cât acestea nu au fost consemnate în documente procurate pe căi legale și nu au fost înregistrate în evidența contabilă a societății care a inițiat respectivele tranzacții și în numele căreia au fost emise respectivele facturi.

În aceste condiții, în conformitate cu precizările art.6 din H.G. nr.831/1997 cele patru facturi fiscale emise în numele societății H..... SRL nu constituie documente justificative pentru înregistrarea în contabilitate a operațiunilor consemnate în aceste înscrisuri și nici pentru deducerea cheltuielilor potrivit regulii prevăzute la art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit.

Având în vedere cele expuse, se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva măsurii constând în neadmiterea deducerii cheltuielilor în sumă de ron reprezentând rechizite achiziționate de la societatea H..... SRL.

În ceea ce privește cheltuielile cu rechizitele în sumă de ron înregistrate în baza celor facturi fiscale emise de societatea D..... SRL (nr...../18.01.2002 și nr...../05.04.2002), din analiza acestor înscrisuri depuse la dosar de petentă cu adresa nr..... din 19.03.2008 a rezultat că motivul de fapt invocat de organul de inspecție fiscală nu se confirmă, ambele facturi având înscrise la rubrica “cumpărător” – Birou Notarial CONSTANTA, cod fiscal

Având în vedere că prin soluția pronunțată la capătul de cerere de la pct. a3 din prezenta s-a dispus reverificarea unor facturi fiscale emise în numele societății D..... SRL în anul 2001 precum și a realității tranzacțiilor consemnate în acestea, în scopul determinării corecte a situației de fapt fiscale a petentei și pentru anul 2002 se vor reanaliza și cele două facturi susmenționate precum și tranzacțiile la care se referă.

Pentru considerentele expuse, se va desființa parțial calculul venitului net impozabil al anului 2002 stabilit prin Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008, pentru suma de ron reprezentând cheltuieli cu rechizitele achiziționate de la societatea D..... SRL în baza celor două facturi fiscale susmenționate.

b3) Referitor la cheltuielile cu materialele consumabile în cuantum de ron și cheltuielile de protocol în cuantum de ron:

Din cuprinsul Deciziei de impunere nr..... și a Raportului de inspecție fiscală din 28.01.2008 reiese că aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal de organul de inspecție în temeiul dispozițiilor art.10 alin.1 lit.a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, ca urmare a faptului că facturile în baza cărora au fost înregistrate nu au fost emise pe numele Biroului notarial CONSTANTA.

În drept, la art.10 alin.1 lit.a) și b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, se precizează:

„Art. 10

(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente.

b) Sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului”.

Referitor la noțiunea de document justificativ, în O.M.F.P. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice, se precizează:

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

*- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*

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”.

În speță, analizând factura fiscală nr...../06.04.2002 reprezentând produse de protocol în cuantum de ron achiziționate de la Metro se reține că se confirmă constatările organului de inspecție deoarece aceasta a fost emisă pentru clientul CONSTANTA, fapt ce atestă că părțile care au participat la efectuarea tranzacției consemnate în acest înscris sunt furnizorul de bunuri și persoana fizică CONSTANTA.

Drept urmare, înscrisurile în baza cărora au fost înregistrate cheltuielile cu materialele consumabile și cheltuielile de protocol nu constituie documente justificative în sensul dispozițiilor legale privind impozitul pe venit, în vederea înregistrării cheltuielilor în evidența contabilă în partidă simplă a activității autorizate desfășurate de CONSTANTA - NOTAR PUBLIC.

Deasemenea, petenta nu probează că acele cheltuieli cu protocolul și materialele consumabile au fost efectuate în interesul direct al activității biroului notarial, atâta vreme cât din documentele în cauză a rezultat că acestea au fost achiziționate de persoana fizică CONSTANTA și nu de contribuabilul CONSTANTA - NOTAR PUBLIC, așa cum a fost autorizat să funcționeze prin Ordinul Ministrului Justiției nr.1186/C din 19 octombrie 1995.

Dealtfel, referitor la cheltuielile de protocol, în cuprinsul contestației petenta recunoaște că acestea provin din facturi Metro emise pe legitimația purtând numele CONSTANTA.

Drept urmare, speței îi sunt incidente dispozițiile pct.b) al art.10 din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, conform cărora sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului.

În aceste condiții, se reține ca fiind întemeiată legal aprecierea organului de inspecție cu privire la nedeductibilitatea cheltuielilor de protocol și a cheltuielilor cu materialele consumabile de la acest capăt de cerere, motiv pentru care se va respinge contestația formulată împotriva măsurii constând în majorarea bazei impozabile a anului 2002 cu suma de ron reprezentând materiale consumabile și cu suma de ron reprezentând protocol.

b4) Referitor la cheltuielile cu piese de calculator în sumă de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție și al Deciziei de impunere nr..... din 28.01.2008 rezultă că în perioada sept.-oct. 2002 petenta a achiziționat piese de calculator în baza a facturi fiscale în cuantum total de lei, pentru care nu a prezentat devize sau situații de lucrări sau procese verbale de casare din care să reiasă că acestea au fost utilizate la înlocuirea altor piese identice defecte, fapt pentru care organul de inspecție a stabilit că au fost adăugate la sistemele de calcul existente în patrimoniul BNP CONSTANTA, îmbunătățindu-le parametrii tehnici și implicit, mărindu-le valoarea de inventar.

Drept urmare, în temeiul dispozițiilor art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, organul de inspecție a considerat că aceste achiziții reprezintă investiții efectuate la mijloacele fixe, investiții supuse amortizării și pe cale de consecință, au procedat la calcularea amortizării aferente folosind metoda liniară, rezultând astfel o cheltuială deductibilă cu amortizarea aferentă anului 2002, în sumă de lei.

Petenta contestă constatările organului de inspecție susținând că suma de lei achiziționată în baza fact.fiscale nr..... din 10.09.2002 reprezintă componente de calculator și imprimantă și a fost înregistrată în contabilitate la mijloace fixe iar suma de lei reprezintă piese de schimb care le-au înlocuit pe cele defecte ale unui calculator și care nu s-au putut valorifica deoarece aveau un grad de uzură de 100%.

În drept, conform art.3 și art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, cu modificările și completările ulterioare:

“ Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții :

- are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a guvernului;
- are o durată de utilizare mai mare de un an.

Sunt de asemenea considerate mijloace fixe supuse amortizării: [...]

d) investițiile efectuate la mijloacele fixe, în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali, prin majorarea valorii de intrare a mijlocului fix“.

Prin H.G. nr.424/2001 valoarea de intrare a mijloacelor fixe a fost stabilită la nivelul a 800 ron.

În speță, din documentele depuse de petentă drept probe la dosarul contestației cu adresa nr..... din 19.03.2008 (fișa mijlocului fix, extras din registrul-inventar, fișa pentru operațiuni diverse-mijloace fixe - an 2002, situația amortizării mijlocului fix) rezultă că bunul în sumă de ron achiziționat în baza facturii nr..... din 10.09.2002 a fost înregistrat în evidența contabilă ca mijloc fix sub denumirea “calculator PII 350” fiind compus din calculator, monitor digital, boxe și placă de sunet. Pentru acest mijloc fix petenta a calculat o amortizare lunară de ron, pentru o durată normală de funcționare de 36 luni.

Deoarece din cuprinsul Raportului de inspecție nu reiese dacă aceste documente au fost analizate de organul de inspecție, acesta neexprimându-și nici un punct de vedere cu privire la aceste înscrisuri în referatul cu propuneri de soluționare, având în vedere neconcordanța dintre susținerile petentei și constatările organului de inspecție, organul de soluționare nu se poate pronunța în speță.

În această situație, se va desființa parțial calculul venitului impozabil al anului 2002 stabilit prin Decizia de impunere nr..... și prin Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008, pentru suma de ron reprezentând contravaloarea unui calculator PII, urmând a se reanaliza dacă această sumă a fost înregistrată integral pe cheltuieli sau treptat, sub forma deducerilor de amortizare lunare în cuantum de ron, calculate de petentă.

În ceea ce privește cheltuielile cu piesele de calculator în cuantum de ron, se reține că deși susține că acestea au fost utilizate la înlocuirea pieselor defecte ale unui calculator, deci la readucerea la parametrii tehnici inițiali ai acestuia, petenta nu a prezentat organului de inspecție și nici nu a depus la dosarul contestației devize sau situații de lucrări întocmite de persoane abilitate în repararea și întreținerea sistemelor de calcul care să ateste acest fapt.

Deasemenea, se reține că valoarea acestor piese de schimb depășește limita de 800 ron stabilită prin H.G. nr.424/2001 pentru valoarea de intrare a unui mijloc fix, în condițiile în care valoarea unui calculator nou achiziționat de petentă în aceeași perioadă a fost de ron.

În aceste condiții, în lipsa unor dovezi contrarii se poate aprecia că aceste componente de calculator achiziționate de petentă au contribuit la îmbunătățirea parametrilor tehnici inițiali ai vechiului sistem de calcul, situație în care, potrivit dispozițiilor art.4 lit.d) din Legea nr.15/1994 aceasta avea obligația de a majora valoarea de intrare a respectivului calculator și de a recalcula amortizarea lunară.

Pentru considerentele expuse se reține că, la calculul venitului net al anului 2002 cheltuielile cu piesele de calculator în sumă de ron sunt nedeductibile fiscal.

Pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată de petentă împotriva măsurii constând în majorarea venitului net cu această sumă.

b5) Referitor la cheltuielile de protocol în cuantum de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție și a Raportului de inspecție reiese că aceste cheltuieli au rezultat ca urmare a recalculării de către organul de inspecție a bazei de calcul la care se aplică limita de deductibilitate prevăzută la art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, pentru cheltuielile de protocol în cuantum total de lei înregistrate de petentă.

În drept, potrivit acestor dispoziții legale:

„(4) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

d) cheltuielile pentru protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin. (5).[...].

(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului”.

În speță, se reține că pentru anumite capete de cerere a fost desființat calculul venitului impozabil al anului 2002 în vederea reanalizării deductibilității fiscale a unor cheltuieli înregistrate de petentă. Având în vedere că aceste cheltuieli au o influență directă în stabilirea bazei de calcul a deductibilității cheltuielilor de protocol, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008 cu privire la suma de ron reprezentând cheltuieli de protocol, urmând ca, în funcție de rezultatele reverificării dispuse să se recalculeze și deductibilitatea acestor cheltuieli, în conformitate cu dispozițiile art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001.

c) **Pentru anul 2003**, din cuantumul total al cheltuielilor nedeductibile în sumă de ron stabilite de organul de inspecție, petenta contestă suma de ron, mai puțin cheltuielile cu primele de asigurare în cuantum de ron.

c1) Referitor la cheltuielile cu materialele consumabile în cuantum de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție și al deciziei de impunere rezultă că aceste cheltuieli au fost înregistrate în baza unui număr de facturi fiscale emise de societatea A..... SRL din Constanța.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste înscrisuri nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, în conformitate cu prevederile art.10 alin.1 lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, coroborate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice precum și cu dispozițiile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

Deasemenea, a stabilit că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile consemnate în aceste facturi ca urmare a faptului că, din verificările încrucișate efectuate, s-a constatat că această societate nu a mai funcționat din anul 1998.

În speță, se reține că măsura organului de inspecție fiscală constând în neadmiterea deductibilității cheltuielilor în cuantum de ron rezultate din facturile fiscale emise de societatea A..... SRL din Constanța nu este motivată pe bază de probe sau constatări proprii.

Drept urmare, pentru considerentele expuse pe larg la capătul de cerere analizat la pct. B1) se va desființa parțial calculul venitului net impozabil al anului 2003 stabilit prin Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008, urmând a se efectua o nouă verificare a legalității documentelor care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile în cuantum de ron precum și a realității datelor înscrise în acestea.

c2) Referitor la cheltuielile de protocol în cuantum de ron:

Din cuprinsul Raportului de inspecție reiese că aceste cheltuieli au rezultat ca urmare a recalculării de către organul de inspecție a bazei de calcul la care se aplică limita de deductibilitate

prevăzută la art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit, pentru cheltuielile de protocol în cuantum total de lei înregistrate de petentă.

În drept, potrivit acestor dispoziții legale:

„(4) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

d) cheltuielile pentru protocol, care depășesc limita de 0,25% aplicată asupra bazei calculate conform alin. (5).[...].

(5) Baza de calcul la care se aplică limitele de cheltuieli prevăzute la alin. (4) lit. c) și d) se determină prin deducerea din venitul brut a cheltuielilor aferente deductibile, exclusiv a celor pentru care se face calculul plafonului”.

În speță, se reține că pentru capătul de cerere anterior a fost desființat calculul venitului impozabil al anului 2003 în vederea reanalizării deductibilității fiscale a cheltuielilor cu materialele consumabile înregistrate de petentă.

Având în vedere că aceste cheltuieli au o influență directă în stabilirea bazei de calcul a deductibilității cheltuielilor de protocol, se va desființa parțial Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008 cu privire la suma de ron reprezentând cheltuieli de protocol, urmând ca, în funcție de rezultatele reverificării dispuse să se recalculeze și deductibilitatea acestor cheltuieli, în conformitate cu dispozițiile art.16 alin.4 lit.d) din O.G. nr.7/2001.

d) Pentru anul 2004, din cuantumul total al cheltuielilor nedeductibile în sumă de ron stabilite de organul de inspecție, petenta contestă suma de ron, reprezentând cheltuieli cu materialele consumabile (rechizite și papetărie) aprovizionate în baza a facturi fiscale emise de societatea A..... SRL.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că aceste înscrisuri nu îndeplinesc condițiile de document justificativ, în conformitate cu prevederile pct.II lit.b) alin.14 și 15 din O.M.F. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabili coroborate cu dispozițiile art.6 alin.(1) și (2) din Legea contabilității nr.82/1991 republicată.

În speță, se reține că măsura organului de inspecție fiscală constând în neadmiterea deductibilității cheltuielilor în cuantum de ron rezultate din facturile fiscale emise de societatea A..... SRL din Constanța nu este motivată pe bază de probe sau constatări proprii.

Drept urmare, pentru considerentele expuse pe larg la capătul de cerere analizat la pct. B1) se va desființa parțial calculul venitului net impozabil al anului 2004 stabilit prin Decizia de impunere nr..... și Raportul de inspecție fiscală din 28.01.2008, urmând a se efectua o nouă verificare a legalității documentelor care au stat la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor cu materialele consumabile în cuantum de ron precum și a realității datelor înscrise în acestea.

e) Pentru anul 2005, petenta contestă majorarea venitului net cu cheltuielile nedeductibile în sumă de ron reprezentând taxe și cheltuieli deplasare, cu consecința stabilirii unei diferențe de impozit pe venit de plată în sumă de ron, fără a prezenta însă motive și argumente în sprijinul acestei acțiuni.

În aceste condiții, se va respinge ca nemotivată contestația formulată pentru acest capăt de cerere.

2) Referitor la capătul de cerere constând în stabilirea T.V.A. suplimentară de plată în cuantum de ron prin Decizia de impunere nr...../28.01.2008:

Din cuprinsul Deciziei de impunere și a Raportului de inspecție rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit T.V.A. nedeductibilă în cuantum de lei aferentă cheltuielilor nedeductibile fiscal, în temeiul prevederilor art.22 din Legea nr.345/2002 privind taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.10.2002-31.12.2003 și în temeiul prevederilor art.145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pentru perioada 01.01.2004-31.12.2005.

Din anexa nr.4 a Raportului de inspecție cuprinzând „Situția TVA “ întocmită de organul de inspecție rezultă însă că T.V.A. nedeductibilă stabilită în timpul controlului este de lei, fiind repartizată astfel:

- T.V.A. aferentă anului 2002 = ron
- T.V.A. aferentă anului 2003 = ron
- T.V.A. aferentă anului 2004 = ron.

Analizând situația cheltuielilor nedeductibile stabilite în timpul controlului de organul de inspecție, se reține că taxa considerată a fi nedeductibilă se compune din:

- ron - T.V.A. aferentă cheltuielilor cu materialele consumabile în sumă de ron aprovizionate în perioada oct.-dec.2002 în baza facturilor fiscale emise de SC A..... SRL;
- ron – T.V.A. aferentă cheltuielilor nedeductibile de protocol în cuantum de ron stabilite pentru anul 2002;
- ron – T.V.A. aferentă cheltuielilor cu materialele consumabile în cuantum de ron aprovizionate în 2003 în baza facturilor fiscale emise de SC A..... SRL;
- ron – T.V.A. aferentă cheltuielilor nedeductibile de protocol în cuantum de ron stabilite pentru anul 2003;
- ron – T.V.A. aferentă cheltuielilor cu materialele consumabile în sumă de ron aprovizionate în 2004 în baza facturilor fiscale emise de SC A..... SRL;
- ron – T.V.A. aferentă cheltuielilor nedeductibile cu taxa de membru Club în sumă de lei .

Având în vedere aceste aspecte, se rețin următoarele:

Pe de o parte, taxa pe valoarea adăugată nedeductibilă stabilită în timpul controlului în cuantum de ron, rezultată din Anexa nr.4 a Raportului de inspecție nu coincide cu taxa pe valoarea adăugată în cuantum de ron înscrisă în Decizia de impunere nr...../28.01.2008, în actul administrativ-fiscal fiind completată suma T.V.A. de plată datorată de contribuabil la data de 31.12.2005, contrar instrucțiunilor de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală" aprobate prin O.M.E.F. nr.1046 din 27 august 2007 pentru modificarea unor ordine ale ministrului economiei și finanțelor, unde se precizează:

„- rândul 1 col. 5: se completează cu valoarea totală a sumelor stabilite suplimentar de către inspecția fiscală pentru impozitul, taxa, contribuția care a făcut obiectul inspecției fiscale, pentru toată perioada verificată”.

Pe de altă parte, prin soluțiile pronunțate la unele capete de cerere anterioare privind impozitul pe venit a fost desființat modul de calcul al venitului net impozabil, în vederea reanalizării facturilor fiscale emise de societatea A..... SRL și a deductibilității cheltuielilor cu materialele consumabile aprovizionate în baza acestor facturi, precum și a modului de calcul al cheltuielilor deductibile cu protocolul.

Având în vedere că baza de impozitare a T.V.A. a fost desființată prin soluțiile pronunțate la capetele de cerere anterioare, pe cale de consecință se va desființa în totalitate și Decizia de impunere nr..... precum și capitolul din Raportul de inspecție din 28.01.2008 referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ron .

În funcție de rezultatele reverificării dispuse se va reanaliza și deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată rezultată din facturile fiscale emise de societatea A..... SRL precum și a cheltuielilor de protocol care se încadrează în limita legală .

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ron aferentă cheltuielilor nedeductibile cu taxa de membru Club în sumă de lei, se reține că petenta nu a formulat contestație împotriva acestor cheltuieli, situație în care contestația formulată împotriva taxei pe valoarea adăugată aferentă acestei baze impozabile se va respinge ca inadmisibilă.

3) Referitor la capătul de cerere constând în obligații fiscale accesorii impozitului pe venit și taxei pe valoarea adăugată, în cuantum total de ron, stabilite prin Deciziile de impunere nr..... și din 28.01.2008:

În speță, se reține că prin soluțiile pronunțate la capetele de cerere anterioare au fost desființate bazele de impunere aferente impozitului pe venit și taxei pe valoarea adăugată stabilite de organul de inspecție pentru perioada 2001-2004.

Pe cale de consecință, având în vedere motivele expuse precum și principiul de drept potrivit căruia „*accesoriul urmează principalul*”, urmează a se desființa cele două acte administrative atacate și pentru suma de ron reprezentând majorări și penalități de întârziere, compusă din:

- ron – majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ron – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ron – majorări de întârziere aferente T.V.A.;
- ron – penalități de întârziere aferente T.V.A.

În ceea ce privește majorările de întârziere în sumă de ron aferente impozitului pe venit în cuantum de ron stabilit suplimentar pentru anul 2005, se reține că acestea sunt datorate ca urmare a faptului că petenta datorează debitul care le-a generat.

Pe cale de consecință, se va respinge ca neîntemeiată legal contestația formulată împotriva acestei sume.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 210 și 216 alin. (1) și (3) din Codul de procedură fiscală aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată, se

DECIDE:

1. 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...../28.01.2008 și a Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de lei, reprezentând :

- ✓ lei – impozit pe venit aferent anilor 2001-2004;
- ✓ lei - majorări de întârziere aferente;
- ✓ lei - penalități de întârziere aferente;

2. Desființarea Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr...../28.01.2008 și a Raportului de inspecție fiscală din aceeași dată, întocmite de organele de inspecție fiscală din cadrul A.F.P. Constanța - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de lei, reprezentând :

- ✓ lei – T.V.A.
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente T.V.A.;
- ✓ lei – penalități de întârziere T.V.A.;

Urmare acestei soluții se va întocmi un nou raport de inspecție și în baza acestuia două noi decizii de impunere, avându-se în vedere considerentele expuse în cuprinsul prezentei, acte ce vor fi transmise Serviciului Soluționare Contestații în termen de 30 zile de la primirea prezentei.

3. Respingerea ca nemotivată a contestației formulate împotriva obligațiilor fiscale suplimentare stabilite prin Decizia de impunere nr...../28.01.2008 în cuantum total de lei, compuse din:

- ✓ lei – impozit pe venit aferent anului 2005;
- ✓ lei – majorări de întârziere aferente.

4. Respingerea ca inadmisibilă a contestației formulate împotriva T.V.A. stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr..... din 28.01.2008 în sumă de lei.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul Constanța, în termen de 6 luni de la comunicare, în conformitate cu art.218 alin.(2) din Codul de procedură fiscală, aprobat prin O.G. nr.92/2003 republicată în 2007, coroborat cu art.11 alin.(1) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004.

**DIRECTOR EXECUTIV,
BOGDAN IULIAN HUȚUCĂ**

C.S.