

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 1025 din 2014
privind soluționarea contestației formulate de
BIROUL NOTARULUI PUBLIC X din, județul

Cu adresa nr. /25.03.2014, înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice** sub nr. /25.03.2014, **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** - **Inspecție Fiscală** a înaintat **dosarul contestației** formulată de **BIROUL NOTARULUI PUBLIC X** din, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din 28.02.2014 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din 28.02.2014*, acte administrative fiscale emise de A.J.F.P. – Inspecție Fiscală.

Deciziile de impunere nr. /28.02.2014 au avut la bază Raportul de inspecție fiscală parțială nr. /28.02.2014.

BIROUL NOTARULUI PUBLIC X are sediul social în, str., nr., bl., parter, jud., deține codul de identificare fiscală nr. RO și este reprezentat de d-na X, CNP

Obiectul contestației îl constituie suma totală de lei, din care:

- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată;
- lei impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare;
- lei accesorii aferente impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare;
- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actul atacat a fost comunicat contestatorului în data de 03.03.2014, iar contestația a fost depusă și înregistrată la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală sub nr. /17.03.2014.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. Susținerile din contestație sunt următoarele:

"[...] Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând TVA și accesorii aferente

Conform Deciziei de impunere și RIF în perioada verificată a fost majorat TVA colectată față de cea declarată cu suma de lei reprezentând:

- TVA aferent sumelor încasate prin cont bancar sau numerar a contravalorii unor servicii notariale prestate, care în opinia organului fiscal nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări și declarate în decontul de TVA, aferent perioadei când a avut loc operațiunea.

Față de acest aspect nu putem contrazice organul fiscal întrucât nu avem documentele la dispoziție, dar sub rezerva verificării ulterioare, în cazul în care s-au produs, sumele identificate nu sunt mari comparativ cu veniturile declarate, existând posibilitatea greșelii de scriere sau preluare așa cum rezultă și din actul de control.

- TVA aferent venit din cedare contract de leasing nr. /20.07.2006, care nu a fost înregistrat în jurnalul de vânzări și declarat în decontul de TVA, aferent perioadei când a avut loc operațiunea. Analizând cu atenție pct.7

alin.2 din Normele de aplicare a art.129 Cod fiscal, nu rezultă că cesiunea contractului intră sub incidența acestui articol, acesta referindu-se doar la faptul că operațiunea de transmitere a folosinței bunurilor-leasing financiar este în continuare prestare de serviciu, referindu-se la obligațiile persoanei care preia contractul în privința taxei. În condițiile în care taxa nu a fost practică și colectată, nici persoana care a preluat contractul nu a avut drept de deducere, prin urmare efectul față de bugetul statului a fost nul. În cazul în care se practică TVA, cabinetul are dreptul să facă factură rectificativă iar cumpărătorul va deduce TVA.

- declararea eronată a TVA colectată aferentă lunii noiembrie 2012, deși în jurnalul de vânzări aferent acestei perioade a fost înregistrată corect. În luna noiembrie 2012 s-a înregistrat în jurnalul de vânzări suma de lei TVA iar în decontul de TVA s-a declarat prin omiterea unui 7 la întocmire decont. Această greșală a fost corectată prin decontul 300 aferent lunii decembrie 2012 prin înscrierea la rândul de regularizări a sumei de lei. [...].

Conform Deciziei de impunere și RIF în perioada verificată a fost micșorat TVA deductibil față de TVA declarată cu suma de lei reprezentând:

- TVA stabilită ca nedeductibilă fiscal fiind dedusă pentru achiziții de bunuri și servicii care nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Față de acest aspect nu putem contrazice organul fiscal întrucât nu avem documentele la dispoziție, dar sub rezerva verificării ulterioare, considerăm că unele din sumele menționate pot fi justificate ca fiind deductibile conform Codului fiscal, atât ca protocol, acțiuni sociale cât și ca obiecte de inventar sau materiale consumabile.

Faptul că o mare parte a acestor bunuri nu se mai regăsesc la sediul biroului nu înseamnă că nu au fost folosite în scopuri administrative; ele au fost uzate și au fost consumate și/sau casate ca atare. Conform reglementărilor contabile aplicabile, materialele consumabile și obiectele de inventar se recunosc și se trec pe cheltuieli la darea în consum, și nu la o perioadă ulterioară. Întrădevăr că operațiunea de casare trebuia consemnată într-un document, dar am considerat că este corect așa ținând mai mult de partea formală a lucrurilor.

- TVA-ul în sumă de lei aferent avansului și ratelor de leasing financiar pentru autoturismul conform contractului de leasing financiar1 noi l-am considerat deductibil plecând de la faptul că a fost achiziționat în principal în scopul deplasărilor în interesul cabinetului la clienți, bancă, cadastru, etc, Codul fiscal nefăcând o limitare a numărului de autoturisme pe operator economic și a gradului de utilizare a fiecăruia.

Chiar Codul fiscal, prin modificările aduse începând cu anul 2009 prin OUG nr.34/mai 2009, limitează dreptul de deducere pentru achiziția autovehiculelor care nu sunt destinate exclusiv în scopul desfășurării activității economice cât și pentru combustibil. Pe cale de consecință se înțelege că până la această dată a fost admisă deducerea TVA chiar și pentru autovehiculele ce nu sunt destinate exclusiv activității economice. [...].

Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozitul aferent veniturilor imobiliare și accesorii aferente

În perioada verificată organul fiscal a constatat că biroul notarial a declarat și plătit impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în minus cu lei față de sumele raportate la camera Notarilor Publici conform situațiilor statistice.

Față de acest aspect nu putem contrazice organul fiscal întrucât nu avem documentele la dispoziție, dar sub rezerva verificării ulterioare, considerăm că sumele menționate sunt justificate prin greșeli de scriere la calculat în Declarația 208 (luna tastat lei în loc de lei), eroare depunere Declarația 100 (luna 01.2011 nedepusă dar achitată în februarie 2011, luna 05.2011 nedepusă dar achitată în mai 2011).

Așa cum s-a menționat și în nota explicativă sumele plătite în plus au fost redistribuite pe fișa fiscală de organul fiscal fără o atenționare, fapt care a indus în eroare în privința acestui impozit. [...]

Cu privire la obligațiile fiscale suplimentare de plată reprezentând impozitul pe venit și accesorii aferente

Pentru anul fiscal 2008 organul fiscal a constatat impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei față de suma stabilită prin decizia de impunere anuală nr./21.05.2009 emisă de AFPM, impozit aferent unor cheltuieli în sumă de lei considerate de organul fiscal ca nedeductibile și a unui venit de lei peste venitul declarat.

Față de suma de lei nu putem contrazice organul fiscal întrucât nu avem documentele la dispoziție, dar sub rezerva verificării ulterioare, considerăm că diferența provine din omitere, greșeli de preluare sau calcul în registrul de încasări și plăți după cum rezultă din plusul de lei și minusul de (-) lei.

Suma de lei nedeductibilă provine din suma de lei considerată de organul fiscal nedeductibilă și suma de lei luată în calcul de biroul notarial ca nedeductibilă. [...].

Pentru anul fiscal 2009 organul fiscal a constatat impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei față de suma stabilită prin decizia de impunere anuală nr./23.06.2010 emisă de AFPM, impozit aferent unor cheltuieli în sumă de lei considerate de organul fiscal ca nedeductibile și a unui venit de lei peste venitul declarat.

Față de suma de lei nu putem contrazice organul fiscal întrucât nu avem documentele la dispoziție, dar sub rezerva verificării ulterioare, considerăm că diferența provine din omitere, greșeli de preluare sau calcul în registrul de încasări și plăți după cum rezultă și din constatările organului fiscal.

Suma de lei nedeductibilă provine din suma de lei considerată de organul fiscal nedeductibilă și suma de lei luată în calcul de biroul notarial ca nedeductibilă. [...].

Pentru anul fiscal 2010 organul fiscal a constatat impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei față de suma stabilită prin decizia de impunere anuală nr./19.01.2011 emisă de organul fiscal, impozit aferent unor cheltuieli în sumă de lei considerate de organul fiscal ca nedeductibile și a unui venit de (-) lei sub venitul declarat.

Suma de lei nedeductibilă provine din suma de lei considerată de organul fiscal nedeductibilă și suma de lei luată în calcul de biroul notarial ca nedeductibilă. [...].

Pentru anul fiscal 2011 organul fiscal a constatat impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei față de suma stabilită prin decizia de impunere anuală nr./19.06.2012 emisă de organul fiscal, impozit aferent unor cheltuieli în sumă de lei considerate de organul fiscal ca nedeductibile și a unui venit de lei peste venitul declarat.

Suma de lei nedeductibilă provine din suma de lei considerată de organul fiscal nedeductibilă și suma de lei luată în calcul de biroul notarial ca nedeductibilă. [...].

Pentru anul fiscal 2012 organul fiscal a constatat impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei față de suma stabilită prin decizia de impunere anuală nr./19.11.2013 emisă de organul fiscal, impozit aferent unor cheltuieli în sumă de lei considerate de organul fiscal ca nedeductibile.

Suma de lei nedeductibilă provine din suma de lei considerată de organul fiscal nedeductibilă și suma de lei luată în calcul de biroul notarial ca nedeductibilă. [...]."

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr...../28.02.2014 încheiat de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală la BIROUL NOTARULUI PUBLIC X din, jud., s-au constatat următoarele:

"[...] Urmare verificării efectuate în baza documentelor puse la dispoziție de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel, ridicate de la sediul Biroului Notar Public X, privind activitatea desfășurată în perioada 01.01.2008-31.10.2013 de Birou Notar Public X, precum și a explicațiilor date de reprezentantul biroului notarial doamna X, s-au constatat o serie de nereguli și deficiențe cu consecințe asupra cuantumului impozitelor și taxelor datorate bugetului de stat, respectiv:

- nedeclararea în totalitate a veniturilor obținute și înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului sau au fost efectuate în interes personal, aferente perioadei fiscale ianuarie 2008-octombrie 2013, având influențe fiscale asupra impozitului pe venit și TVA;

- nedeclararea și neachitarea în totalitate a impozitului aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, [...];

- neînregistrarea în contabilitate a tuturor operațiunilor de încasări efectuate, [...];

- înregistrarea în evidența contabilă a unor cheltuieli care nu au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului sau au fost efectuate în interes personal [...].

În conformitate cu prevederile art.11 din Legea nr.571/2003 [...] la control s-a procedat la reconsiderarea unei părți din cheltuielile care nu au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului sau au fost efectuate în interes personal, nedeductibile fiscal.

- înregistrarea în evidența contabilă integral a unor cheltuieli cu mijloace fixe achiziționate, care erau supuse amortizării [...].

Față de cele prezentate, la control s-a procedat la cuantificarea influențelor fiscale privind TVA și impozit pe venit rezultate, [...].

TAXA PE VALOAREA ADĂUGATĂ [...]

În urma inspecției fiscale a rezultat TVA colectată de lei cu lei suplimentar față de TVA colectată declarat de contribuabil în sumă de lei (anexa nr...), reprezentând TVA colectată suplimentar la control.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că în perioada verificată, contribuabilul a efectuat operațiuni care nu au fost avute în vedere la stabilirea bazei de calcul a TVA colectată, reprezentând:

- încasarea prin cont bancar sau numerar a contravalorii unor servicii notariale prestate, care nu au fost înregistrate în jurnalul de vânzări și declarate în decontul de TVA, aferent perioadei când a avut loc operațiunea;

- venit din cedare contract de leasing nr...../20.07.2006, care nu a fost înregistrat în jurnalul de vânzări și declarat în decontul de TVA, aferent perioadei când a avut loc operațiunea;

- declararea eronată a TVA colectată aferentă lunii septembrie 2008, noiembrie 2012, deși în jurnalul de vânzări aferent acestei perioade a fost înregistrat corect.

Acest fapt a avut drept consecință diminuarea TVA colectată declarată de contribuabil cu suma de lei (anexa nr.51). [...].

Față de TVA deductibilă înregistrată în evidența contabilă și declarată de Birou Notar Public X în sumă de lei, la control a fost stabilită TVA deductibilă în sumă de lei, cu lei mai puțin.

Urmare inspecției fiscale efectuate s-a constatat că în perioada verificată, Birou Notar Public X a exercitat dreptul de deducere privind TVA în sumă de lei, reprezentând achiziții de bunuri și servicii, rate leasing, care nu au fost destinate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabilului. [...].

Urmare inspecției fiscale efectuate, aferent perioadei 01.01.2008-31.10.2013, s-a stabilit TVA de plată în sumă de lei, ca diferență între taxa colectată la control de lei și taxa deductibilă de lei [...].

Rezultă o TVA suplimentară de plată de lei, stabilită ca diferență între TVA de plată declarată de contribuabil prin deconturile de taxă de și TVA de plată stabilită urmare inspecției fiscale, deși cum s-a prezentat detaliat anterior [...].

Pentru diferența suplimentară de TVA în sumă de lei, potrivit art.119 alin.(1), art.120 alin.(2) alin.(7) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003, republicat, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate accesorii în sumă totală de lei din care majorări și penalități lei [...].

Precizăm că, pentru operațiunile efectuate de biroul notarial cu S.C. S.R.L. și S.C. ... S.R.L. - firme cu comportament fiscal neadecvat asimilat firmelor tip fantomă și alți furnizori de bunuri și servicii (S.C. S.R.L.,

S.C., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. etc.), la control nu au fost stabilite influențe fiscale asupra TVA-ului întrucât înainte de începerea inspecției fiscale, Birou Notar Public X urmare auditului efectuat de a SRL (anexa nr.) în baza Contractului de prestări servicii din 23.09.2013 (anexa nr.), în decontul de TVA nr. 2/01.11.2013 (anexa nr.) aferent lunii octombrie 2013, la rândul 16 Regularizări taxa colectată a fost înscrisă suma de lei, reprezentând TVA suplimentar aferent perioadei ianuarie 2012-septembrie 2013.

Pentru operațiunile efectuate de Birou Notar Public X în relația cu S.C. . S.R.L., S.C. . S.R.L., S.C. . S.R.L. - firme cu comportament fiscal neadecvat asimilat firmelor tip fantomă și ceilalți furnizori de bunuri și servicii [...] înregistrate în evidența contabilă și declarate la perioada când au fost înregistrate în baza facturilor fiscale menționate în anexele nr.39 și 43, nedeductibile potrivit auditului, au fost stabilite accesorii asupra TVA-ului aferent perioadei ianuarie 2012-septembrie 2013 în sumă totală de lei (anexa nr.43), din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei, fiind calculate de la data când biroul notarial avea obligația de plată, până la data achitării diferențelor [...].

CONSTATĂRI PRIVIND IMPOZITUL PE VENIT [...]

ANUL 2008 [...]

La control a fost stabilit un venit brut în sumă de lei [...], cu lei mai mult decât venitul brut declarat de contribuabil în sumă de lei [...].

La control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de lei [...], cu lei [...] mai puțin decât cheltuielile înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și cu lei mai puțin decât cheltuielile declarate de către acesta. [...]

Venitul net declarat din profesii libere, pentru X a fost în sumă de lei, la control stabilindu-se un venit net în sumă de lei față de venitul net declarat de contribuabil, rezultând o diferență stabilită în plus în sumă de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2008, avându-se în vedere cota de 16% [...] stabilind în sarcina doamnei X impozit în sumă de lei, cu lei suplimentar față de impozitul stabilit în sumă de lei prin decizia de impunere anuală [...].

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, [...] s-au stabilit majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei [...].

ANUL 2009 [...]

[...] la control s-a stabilit un venit brut în sumă de lei, cu lei mai mult decât venitul brut declarat de contribuabil în sumă de lei [...].

La control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de lei, cu lei [...] mai puțin decât cheltuielile înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și cu lei mai puțin decât cheltuielile declarate de către acesta [...]

Venitul net declarat din profesii libere, pentru X a fost în sumă de lei, la control stabilindu-se un venit net în sumă de lei față de venitul net declarat de contribuabil, rezultând o diferență stabilită în plus în sumă de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2009, avându-se în vedere cota de 16% [...] stabilind în sarcina doamnei X impozit în sumă de lei, cu lei suplimentar față de impozitul stabilit în sumă de lei prin decizia de impunere anuală [...].

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, [...] s-au stabilit majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei [...].

ANUL 2010 [...]

[...] la control s-a stabilit un venit brut în sumă de lei, cu lei mai puțin decât venitul brut declarat de contribuabil în sumă de lei [...].

La control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de lei, cu lei [...] mai puțin decât cheltuielile înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și cu lei mai puțin decât cheltuielile declarate de către acesta [...]

Venitul net declarat din profesii libere, pentru X a fost în sumă de lei, la control stabilindu-se un venit net în sumă de lei față de venitul net declarat de contribuabil, rezultând o diferență stabilită în plus în sumă de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2010, avându-se în vedere cota de 16% [...] stabilind în sarcina doamnei X impozit în sumă de lei, cu lei suplimentar față de impozitul stabilit în sumă de lei prin decizia de impunere anuală [...].

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, [...] s-au stabilit majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei [...].

ANUL 2011 [...]

[...] la control s-a stabilit un venit brut în sumă de lei, cu lei mai mult decât venitul brut declarat de contribuabil în sumă de lei [...].

La control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de lei, cu lei [...] mai puțin decât cheltuielile înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți [...] și cu lei mai puțin decât cheltuielile declarate de către acesta [...]

Venitul net declarat din profesii libere, pentru X a fost în sumă de lei, la control stabilindu-se un venit net în sumă de lei față de venitul net declarat de contribuabil, rezultând o diferență stabilită în plus în sumă de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2011, avându-se în vedere cota de 16% [...] stabilind în sarcina doamnei X impozit în sumă de lei, cu lei suplimentar față de impozitul stabilit în sumă de lei prin decizia de impunere anuală [...].

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, [...] s-au stabilit majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei [...].

ANUL 2012 [...]

[...] la control s-a stabilit un venit brut în sumă de lei, cu lei mai puțin decât venitul brut declarat de contribuabil în sumă de lei [...].

[...], la stabilirea cheltuielilor nedeductibile aferente exercițiului financiar 2012, s-au avut în vedere cheltuielile nedeductibile în sumă de lei stabilite în baza auditului efectuat de a SRL, astfel totalul cheltuielilor nedeductibile stabilite la control nu cuprind suma de lei. [...]

La control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de lei, cu lei [...] mai puțin decât cheltuielile înregistrate de contribuabil în registrul jurnal de încasări și plăți și cu lei mai puțin decât cheltuielile declarate de către acesta [...]

Venitul net declarat din profesii libere, pentru X a fost în sumă de lei, la control stabilindu-se un venit net în sumă de lei față de venitul net declarat de contribuabil, rezultând o diferență stabilită în plus în sumă de lei.

La control s-a procedat la recalcularea impozitului pe venit aferent anului 2012, avându-se în vedere cota de 16% [...] stabilind în sarcina doamnei X impozit în sumă de lei, cu lei suplimentar față de impozitul stabilit în sumă de lei prin decizia de impunere anuală [...].

Pentru diferența suplimentară în sumă de lei, [...] s-au stabilit majorări în sumă de lei și penalități în sumă de 5 lei [...].

IMPOZITUL AFERENT VENITURILOR DIN TRANSFERUL PROPRIETĂȚILOR IMOBILIARE DIN PATRIMONIUL PERSONAL ȘI A ONORARIULUI STABILIT [...]

În perioada verificată 01.01.2008 - 31.10.2013, Birou Notar Public X a calculat, reținut și declarat impozit pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă totală de lei, iar la control a fost stabilit impozit în sumă de lei, fiind stabilită o diferență în sumă de lei (anexa nr.119). [...].

[...], în conformitate cu prevederile art.94 alin.(3) lit.e), coroborat cu prevederile art.82 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la control a fost stabilit un impozit suplimentar în sumă totală de lei, rezultat din declararea eronată sau nedeclararea impozitului calculat și reținut de contribuabil, aferent lunilor iunie 2010, ianuarie 2011, iunie 2011, mai 2013, septembrie 2013. [...]

Aferent debitului suplimentar în sumă de lei au fost calculate accesorii în sumă totală de lei (anexa nr.119), din care majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei [...]."

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

* Prin **Raportul de inspecție fiscală parțială încheiat în data de 28.02.2014** de reprezentanții A.J.F.P. - Inspecție Fiscală a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și virare a obligațiilor datorate bugetului general consolidat al statului de către BIROUL NOTARULUI PUBLIC X din, județul

Inspecția fiscală a fost efectuată urmare adresei nr. /P/2013 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel, înregistrată la A.J.F.P. - Inspecție Fiscală sub nr./01.11.2013.

În urma verificării efectuate privind **impozitul pe venit**, care a cuprins anii 2008, 2009, 2010, 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe privind modul de determinare a bazei impozabile care, pe total perioadă verificată și având în vedere deciziile de impunere anuală emise de organul fiscal teritorial, au condus la stabilirea unei diferențe suplimentare privind impozitul pe venit în sumă totală de **lei** (..... lei + lei + lei + lei + lei), aferent căreia au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **lei** (..... lei dobânzi + lei penalități), conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

Verificarea **taxei pe valoarea adăugată** a cuprins perioada 01 ianuarie 2008 - 31 octombrie 2013, iar la inspecția fiscală s-a stabilit TVA suplimentară de plată în sumă de **lei** și au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **lei** (..... lei + lei) conform prevederilor art.119 alin. (1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

Verificarea **impozitului aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal** a cuprins perioada 01 ianuarie 2008 - 31 octombrie 2013, iar la inspecția fiscală s-a stabilit impozit suplimentar de plată în sumă de lei și au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei) conform prevederilor art.119 alin. (1), art. 120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, sume contestate.

1. Referitor la impozitul pe venit în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei

* Prin Raportul de inspecție fiscală nr. /28.02.2014, care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale 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. /28.02.2014*, organele de inspecție fiscală au efectuat verificarea impozitului pe venit pentru anii 2008 - 2012 și au constatat deficiențe privind modul de înregistrare și declarare a veniturilor și cheltuielilor rezultate din activitatea desfășurată de către BIROUL NOTARULUI PUBLIC X. Aceste deficiențe au constatat în:

- venituri înregistrate eronat în Registrul de încasări și plăți;
- venituri nedeclare;
- cheltuieli înregistrate eronat în Registrul de încasări și plăți;
- cheltuieli care nu au fost efectuate în interesul activității;
- cheltuieli înregistrate fără a avea la bază documente justificative.

În baza acestor constatări, organele de inspecție fiscală au recalculat venitul brut și cheltuielile deductibile realizate de contribuabil în anii 2008 - 2012, conform prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.36 - pct.39 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare și, având în vedere și venitul anual impozabil stabilit prin deciziile de impunere anuală emise de organul fiscal teritorial, la inspecția fiscală a rezultat impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de lei, din care: lei pentru anul 2008, lei pentru anul 2009, lei pentru anul 2010, lei pentru anul 2011 și lei pentru anul 2012.

Impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei a rezultat din majorarea veniturilor anuale impozabile aferente perioadei verificate cu suma totală de lei (..... lei x 16% = lei), din care lei reprezintă venituri nedeclare și lei cheltuieli nedeductibile fiscal.

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent impozitul pe venit în sumă totală de lei, la inspecția fiscală au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei (..... lei + lei).

* Prin contestatția formulată se susțin următoarele:

- cu privire la diferențele de venit brut, contribuabilul nu poate contrazice organul fiscal, întrucât nu are la dispoziție documentele justificative, însă se consideră că diferențele provin din omitere, greșeli de preluare sau calcul în Registrul de încasări și plăți;
- cheltuielile reprezentând restituire împrumut au fost stabilite deductibile fiscal, întrucât împrumutul a fost înregistrat ca venit;
- taxa fonot este o taxă deductibilă întrucât respectă condițiile prevăzute la art.48 alin.(4) din Codul fiscal, fiind recuperată prin onorariul perceput prin bonul fiscal;
- se acceptă faptul că rata de leasing în cadrul leasingului financiar nu se înregistrează pe cheltuieli, însă dobânda și asigurările se înregistrează pe cheltuieli, Codul fiscal nefăcând o limitare a numărului de autoturisme pe un operator economic și/sau gradul de utilizare a fiecăruia;

- începând cu anul 2009, Codul fiscal limitează doar dreptul de deducere a TVA pentru achiziția autovehiculelor ce nu sunt destinate exclusiv desfășurării activității economice, cât și pentru combustibil, dar nu limitează cheltuielile;

- se acceptă faptul că valoarea mijloacelor fixe achiziționate se recuperează prin amortizare și nu prin includerea integrală pe costuri, așa cum a procedat contribuabilul, însă având în vedere duratele normale de utilizare și duratele consumate (anul 2008 și anul 2014 de finalizare a inspecției fiscale), rezultă că pe toată perioada cheltuielile cu amortizarea au fost acoperite;

- dintr-o interpretare eronată a Codului fiscal s-a introdus integral pe costuri contravaloarea investiției (amenajare sediu), cheltuielile putând fi incluse integral pe costuri doar pe perioada contractului de comodat, respectiv până la data de 26.07.2012, ulterior acestei date recuperându-se pe calea amortizării;

- persoana fizică se confundă cu persoana fizică autorizată și majoritatea timpului (chiar și cel liber pentru studiu) este destinată activității profesionale, astfel că diversele cheltuieli cu bunuri și servicii efectuate și utilizate, pentru care la inspecția fiscală s-a stabilit că nu sunt în scopul activității, se consideră ca fiind cheltuieli de protocol, cheltuieli sociale;

- accesoriile aferente obligațiilor fiscale și impozitul pe veniturile din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal au fost stabilite ca și cheltuieli deductibile fiscal, întrucât nu se poate percepe "impozit la impozit";

- pentru cheltuielile stabilite la inspecția fiscală ca fiind înregistrate în jurnalul de încasări și plăți fără documente justificative, se susține că e posibil ca documentele să se fi pierdut, fiind necesară reconstituirea lor;

- cheltuielile considerate nedeductibile de către contribuabil au fost reluate ca nedeductibile la inspecția fiscală.

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

a) Referitor la nedeclararea veniturilor în sumă totală de lei

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației a rezultat faptul că în anii 2008 - 2012 BIROUL NOTARULUI PUBLIC X nu a declarat venituri în sumă totală de lei, din care:

- aferent anului 2008 s-a declarat venit brut mai mic cu suma de lei față de venitul constatat la inspecția fiscală;

- aferent anului 2009 s-a declarat venit brut mai mic cu suma de lei față de venitul constatat la inspecția fiscală;

- aferent anului 2010 s-a declarat venit brut mai mare cu suma de lei față de venitul constatat la inspecția fiscală;

- aferent anului 2011 s-a declarat venit brut mai mic cu suma de lei față de venitul constatat la inspecția fiscală;

- aferent anului 2012 s-a declarat venit brut mai mare cu suma de lei față de venitul constatat la inspecția fiscală.

Diferențele în plus sau în minus sunt constituite din:

➤ **(+) lei** venituri înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți dar nedeclarate organului fiscal teritorial.

Conform prevederilor art. 22 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, orice contribuabil are obligația să declare impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat.

Conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut cu suma de lei reprezentând diferențe între venitul brut înregistrat în evidența contabilă și venitul brut declarat organului fiscal teritorial.

➤ (+) lei venituri încasate din onorarii și dobânzi bancare, neînregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți.

Art.48 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal precizează:

"(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității."

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală a fost reîntregit venitul brut cu suma de lei reprezentând venituri încasate dar neînregistrate în evidența contabilă.

➤ (+) lei venituri înregistrate eronat în evidența contabilă, respectiv: venituri înregistrate pe coloana de "*plăți*" din Registrul jurnal de încasări și plăți, TVA colectată înregistrată pe coloana de "*încasări*" din Registrul jurnal de încasări și plăți, erori de scriere.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și prevederile art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut cu suma de lei reprezentând diferențe rezultate din înregistrări eronate.

➤ (-) lei venituri înregistrate eronat în baza unor contracte de împrumut.

Art.48 alin.(3) lit.b) din Codul fiscal precizează:

"(3) Nu sunt considerate venituri brute: [...]"

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice."

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală a fost diminuat venitul brut cu suma de lei reprezentând împrumuturi de la diverse persoane juridice.

➤ (-) lei despăgubiri încasate de la o societate de leasing.

Art.48 alin.(3) lit.c) din Codul fiscal precizează:

"(3) Nu sunt considerate venituri brute: [...]"

c) sumele primite ca despăgubiri."

Având în vedere aceste prevederi legale, rezultă că în mod corect la inspecția fiscală a fost diminuat venitul brut cu suma de lei reprezentând despăgubiri.

b) Referitor la cheltuielile nedeductibile fiscal în sumă totală de lei

Din analiza documentelor anexate dosarului contestației a rezultat faptul că în anii 2008 - 2012 BIROUL NOTARULUI PUBLIC X a declarat cheltuieli deductibile fiscal mai mari cu suma de lei față de cheltuielile deductibile stabilite la inspecția fiscală, din care:

- lei cheltuieli aferente anului 2008;
- lei cheltuieli aferente anului 2009;
- lei cheltuieli aferente anului 2010;
- lei cheltuieli aferente anului 2011;
- lei cheltuieli aferente anului 2012.

Cheltuielile în sumă totală de lei pentru care la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere sunt constituite din:

➤ lei restituire împrumut contractat de la diverse persoane juridice.

Așa cum am arătat mai sus, împrumuturile contractate de la persoane fizice și juridice nu se cuprind în venitul brut al activității independente și, pe cale de consecință, restituirea împrumuturilor nu constituie cheltuială deductibilă pentru contribuabil.

Este adevărat că sumele împrumutate au fost înregistrate de către biroul notarial la venituri și, ulterior, la momentul restituirii împrumutului, au fost înregistrate pe cheltuieli, însă aceste înregistrări contabile sunt contrare prevederilor din Codul fiscal, în acest fel fiind denaturat și rezultatul fiscal al fiecărui an în parte.

Inspekția fiscală are ca atribuții, printre altele, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată de contribuabil.

Astfel, în vederea stabilirii corecte a bazei de impunere, pentru fiecare an fiscal în parte la inspekția fiscală a fost diminuat venitul brut cu sumele reprezentând împrumuturi contractate de la persoane juridice iar cheltuielile cu restituirea împrumuturilor au fost stabilite ca nedeductibile fiscale, fiind respectate prevederile art.48 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv: *"Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă [...]."*

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând restituire împrumut contractat de la diverse persoane juridice a fost stabilită la inspekția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei taxa infonot pentru furnizarea de informații din Registrele Naționale, care nu a fost cuprinsă în onorariile încasate de biroul notarial.

Conform rapoartelor zilnice emise de casa de marcat electronică fiscală, pentru accesarea informațiilor din Registrele Naționale, necesare pentru întocmirea actelor notariale, BIROUL NOTARULUI PUBLIC X a emis bonuri fiscale pentru beneficiarii finali ai acestor informații.

Informațiile din Registrele Naționale au fost furnizate de S.C. "Infonot Systems" S.R.L., care, pentru serviciul prestat, a emis lunar facturi pentru clientul BIROUL NOTARULUI PUBLIC X. Taxa infonot cuprinsă în facturi a fost înregistrată de biroul notarial în Jurnalul de cumpărări și pe coloana de plăți din Registrul jurnal de încasări și plăți, fără a fi înregistrată și în Jurnalul de vânzări și pe coloana de încasări din Registrul jurnal de încasări și plăți întrucât, conform Rapoartelor zilnice Z emise de casa de marcat electronică, în perioada verificată biroul notarial nu a avut departamente separate la casa de marcat.

În contestație se susține că taxa infonot a fost recuperată de biroul notarial prin onorariul perceput prin bonul fiscal, însă această susținere este contrazisă de Rapoartele zilnice Z emise de casa de marcat electronică. Exemplificăm în acest sens:

- Raport Z - "*Raport articole*" din 22.04.2008: onorariu notar lei, infonot lei și coduri ANCPI suma totală de lei (... lei + lei + lei + lei), iar în Raportul Z - "*Raport departamente*" onorariul cuprinde numai suma de lei, taxa infonot în sumă de lei fiind cuprinsă în subtotalul ANCPI = lei (.... lei + lei).

- Raport Z - "*Raport articole*" din 25.04.2008: onorariu notar lei, infonot lei, impozite buget consolidat lei și coduri ANCPI suma totală de lei (..... lei + lei + lei + lei), iar în Raportul Z - "*Raport departamente*" onorariul cuprinde numai suma de lei, taxa infonot în sumă de lei fiind cuprinsă în subtotalul ANCPI = lei (..... lei + lei).

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.48 alin.(1) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând taxa infonot achitată de biroul notarial în numele clienților și nerecuperată a fost stabilită la inspekția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei avans, rate leasing financiar, costuri asigurare, dobândă și amortizare pentru autoturismul marca, conform Contractului de leasing financiar din 10.03.2008 încheiat de biroul notarial cu

Art.48 din Codul fiscal precizează:

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

- a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...]*
- c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;*

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii; [...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: [...]

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că în cazul leasingului financiar avansul și ratele de leasing se recuperează pe calea amortizării fiscale și nu se includ direct pe costuri, așa cum eronat a procedat contribuabilul.

Dobânzile, costurile de asigurare și amortizarea aferente unui autoturism achiziționat în baza unui contract de leasing financiar sunt deductibile fiscal, însă doar dacă autoturismul este utilizat în scopul realizării de venituri.

Așa cum au constatat organele de inspecție fiscală, la data achiziționării autoturismului marca, respectiv 10.03.2008, biroul notarial mai avea în patrimoniu încă două autoturisme, respectiv un autoturism marca - achiziționat în baza Contractului de leasing financiar nr...../20.07.2006 încheiat cu și autoturismul marca - achiziționat în baza Contractului de leasing financiar/02.03.2007 încheiat cu

Având în vedere numărul de salariați și cifra de afaceri realizată de biroul notarial, organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod corect că achiziția celui de al treilea autoturism nu a fost justificată de către contribuabil.

Mai mult, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative privind deplasările efectuate în scopul afacerii, cu autoturismul

Precizăm că pe întreaga perioadă verificată, 2008 - 2012, organele de inspecție fiscală au acceptat ca fiind utilizate în interesul afacerii un număr de două autoturisme. Astfel, ulterior achiziționării autoturismului (10.03.2008), biroul notarial a cedat unei societăți comerciale leasingul financiar aferent autoturismului, iar caroseria autoturismului, avariata, a fost vândută unei societăți comerciale, dar conform Contractului de leasing financiar/22.04.2008 încheiat cu contribuabilul a achiziționat un autoturism marca și în baza Contractului de leasing financiar/23.10.2008 încheiat cu UniCredit contribuabilul a achiziționat un autoturism marca, pentru aceste două achiziții cheltuielile aferente fiind acceptate ca deductibile la inspecția fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a), alin.(5) lit.l) și alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând costuri aferente autoturismului marca achiziționat în baza Contractului de leasing financiar din anul 2008, pentru care contribuabilul nu a justificat utilizarea în scopul realizării venitului, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei avans și rate leasing aferente autoturismelor achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar, pentru care contribuabilul a calculat și inclus pe cheltuieli și amortizarea

Organele de inspecție fiscală au constatat că, aferent contractelor de leasing financiar nr...../20.07.2006 (autoturism),/22.04.2008 (autoturism),/.....-1-002 (autoturism),/20.12.2012 (autoturism 350), biroul notarial a înregistrat pe costuri atât avansul și ratele de leasing aferente autoturismelor achiziționate în baza contractelor de leasing financiar, cât și amortizarea calculată pentru aceste achiziții.

De asemenea, în anul 2008 contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu amortizarea lunară a unui autoturism () care, începând cu data de 15.11.2007 nu mai aparținea biroului notarial, fiind înmatriculat pe numele noului proprietar,

Art.24 alin.(1) și art.25 alin.(1) din Codul fiscal precizează:

"Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării [...] mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

Art. 25. - (1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, [...].

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, [...], cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24."

Având în vedere aceste prevederi legale, coroborat cu prevederile art.48 alin.(4) lit.c) și art.48 alin.(5) lit.l) din Codul fiscal, mai sus citate, rezultă că sunt cheltuieli deductibile fiscal doar cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe achiziționate în baza unui contract de leasing financiar.

Astfel, în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile cu avansul și ratele de leasing aferente autoturismelor achiziționate în baza unor contracte de leasing financiar, înregistrate de contribuabil în Registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli care se recuperează pe calea amortizării.

În plus, prin înregistrarea atât a avansului și ratelor de leasing, cât și a amortizării aferente achizițiilor de autoturisme în leasing financiar, contribuabilul și-a majorat nejustificat cheltuielile perioadei.

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.24, art.25, art.48 alin.(4) lit.c) și art.48 alin.(5) lit.l) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând avans și rate leasing aferente autoturismelor achiziționate în baza contractelor de leasing financiar, pentru care contribuabilul a calculat și inclus pe costuri și amortizarea, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei diferența dintre cheltuielile cu achiziția mijloacelor fixe și investiții incluse integral pe costuri și amortizarea calculată la inspecția fiscală

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată contribuabilul a achiziționat diverse mijloace fixe, respectiv mobilier (corp de depozitare, scaune piele, biblioraft, masă dreptunghiulară etc.), telefon Nokia, soft DVR-32, sistem antiefracție, a căror contravaloare a fost inclusă integral pe cheltuieli.

Pentru o parte din aceste mijloace fixe contribuabilul a calculat și amortizare, însă a inclus pe costuri o valoare mult mai mică decât cea înscrisă în planul de amortizare.

De asemenea, în anul 2008 contribuabilul a efectuat investiții în sumă de lei (amenajare sediu) la un spațiu deținut în baza contractului de comodat încheiat în data de 26.07.2007 pe o perioadă de cinci ani, incluse integral pe costuri. La inspecția fiscală aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile fiscal în anul 2008, dar aferent investițiilor s-a stabilit amortizare pe perioada de valabilitate a contractului de comodat, venitul net al anilor 2009 - 2012 fiind influențat cu cheltuielile cu amortizarea, deductibile fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus, precum și prevederile art.24 și art.48 alin.(4) lit.(4) lit.c) din Codul fiscal, mai sus citate, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal diferența dintre cheltuielile cu achizițiile de mijloace fixe incluse direct pe costuri și amortizarea aferentă acestor mijloace fixe.

Prin contestație se recunoaște faptul că valoarea mijloacelor fixe achiziționate și investițiile se recuperează pe calea amortizării dar se susține că, având în vedere duratele consumate și data finalizării controlului, cheltuielile cu amortizarea au fost acoperite integral.

Însă, conform prevederilor art. 94 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, funcțiile inspecției fiscale sunt, printre altele, stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul inspecției fiscale, stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora.

Astfel, conform acestor prevederi legale, la inspecția fiscală a fost stabilit impozitul pe venitul rezultat din activitatea independentă, datorat de d-na X pentru fiecare an fiscal în parte, prin luarea în considerare a veniturilor impozabile și a cheltuielilor deductibile, conform art.48 alin.(1) din Codul fiscal.

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.24 și art.48 alin.(4) lit.c) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând diferența dintre cheltuielile cu achiziția mijloacelor fixe și investițiile incluse integral pe cheltuieli și amortizarea

calculată la inspecția fiscală, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei cheltuieli cu amortizarea calculată de contribuabil pentru mijloace fixe care nu sunt utilizate în activitatea independentă

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată contribuabilul a achiziționat mijloace fixe, respectiv sertare frigorifice, cuptor, canapea, aferent cărora a calculat amortizare, inclusă pe costuri.

Întrucât biroul notarial mai deținea o combină frigorifică și un frigider, precum și o canapea, amortizarea aferentă mijloacelor fixe menționate mai sus a fost considerată cheltuială nedeductibilă fiscal. La inspecția fiscală s-a avut în vedere și faptul că respectivele mijloace fixe (sertare frigorifice, cuptor, canapea) nu au fost identificate ca atare la sediul biroului notarial.

Conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând amortizare mijloace fixe utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei cheltuieli cu achizițiile de bunuri și servicii care nu au fost utilizate în scopul realizării de venituri

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu achiziții de bunuri și servicii, pentru care nu a justificat utilizarea în scopul realizării de venituri. Exemplificăm:

- contravaloare deplasări externe (transport, cazare) în Turcia, Italia, Bahrain, Liban, Grecia, Egipt etc. - contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte persoana care a efectuat deplasarea, scopul și durata deplasării, nu au fost identificate venituri obținute de biroul notarial de la clienți externi;

- contravaloare convorbiri telefonice internaționale - din analiza facturilor documentelor prezentate de biroul notarial (contracte, facturi) s-a constatat că acesta nu a avut parteneri externi;

- contravaloare mese festive - contribuabilul nu a prezentat documente care să justifice organizarea unor evenimente (invitații, e-mail, corespondență privind unele negocieri, oferte, contracte etc.) și scopul acțiunii;

- contravaloare cazare și masă intern - conform facturilor emise de prestator, perioada facturată a corespuns zilelor libere (week-end), iar contribuabilul nu a prezentat documente din care să rezulte persoanele care au efectuat deplasarea, scopul deplasării;

- contravaloare produse alimentare (morcov, ardei, iaurt, măslină, scorțișoară, curmale, pere etc.), produse nealimentare (consolă cadă, sacou damă, pantaloni bebe, balsam, casma lată, foarfecă iarbă, cosmetice etc.), servicii (tratament stomatologic, înfrumusețare, procesare foto, acces sală etc.) - prin natura lor, aceste achiziții nu contribuie la realizarea de venituri.

Conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente, iar conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.a) din același act normativ, nu sunt cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Prin contestație se susține că persoana fizică se confundă cu persoana fizică autorizată și majoritatea timpului, chiar și timpul liber pentru studiu, este destinat activității independente.

Însă art.48 din Codul fiscal precizează cu claritate modul de stabilire a venitului net anual din activități independente, respectiv: *"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, [...]"*, stabilind condițiile generale care trebuie îndeplinite pentru ca să fie deductibile cheltuielile aferente veniturilor, precum și categoriile de cheltuieli nedeductibile fiscal. Astfel, cheltuielile

efectuate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale au fost prevăzute cu claritate de legiuitor ca fiind nedeductibile fiscal.

De asemenea, se susține în contestație că o parte din aceste cheltuieli ar putea fi considerate ca fiind cheltuieli sociale, fără însă a preciza care anume din achiziții s-ar putea încadra în această categorie și documentele justificative aferente.

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) și art.48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând achiziții de bunuri și servicii pentru care contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea în scopul realizării de venituri, precum și achiziții de bunuri și servicii utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei cheltuieli înregistrate eronat în Registrul jurnal de încasări și plăți

Organele de inspecție fiscală au constatat deficiențe cu privire la înregistrarea cheltuielilor în Registrul jurnal de încasări și plăți, constând în:

- înregistrarea eronată a cheltuielilor, în plus sau în minus față de sumele înscrise în documentele justificative de plată;

- înregistrarea unor cheltuieli pe baza documentelor care nu au fost emise pe numele biroului notarial;

- înregistrarea unor cheltuieli fără a avea la bază documentele justificative;

- înregistrarea dublă a unor cheltuieli.

Conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând cheltuieli înregistrate în evidența contabilă fără a avea la bază documente justificative, a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind cheltuială nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei cheltuieli amenzi și penalități

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada analizată biroul notarial a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu majorările și penalitățile de întârziere aferente obligațiilor fiscale, amenzi, penalități casco având ca beneficiar o societate de leasing, considerate de contribuabil ca fiind deductibile fiscal.

Art.48 alin.(7) lit. f) din Codul fiscal precizează:

"(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]"

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale."

Astfel, legiuitorul a precizat cu claritate caracterul nedeductibil al cheltuielilor cu amenzile și penalitățile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând cheltuieli cu amenzile și penalitățile a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ lei cheltuieli cu impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată biroul notarial a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit, considerate de contribuabil ca deductibile fiscal la stabilirea venitului net.

Art.48 alin.(7) lit. l) din Codul fiscal precizează:

"(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]"

l) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit."

Astfel, legiuitorul a precizat cu claritate caracterul nedeductibil al acestor cheltuieli.

Prin contestație se susține că aceste cheltuieli au fost considerate deductibile fiscal pe principiul că nu se poate percepe "impozit la impozit".

Însă, conform prevederilor art.48 alin.(1) din Codul fiscal, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel că afirmația contestatarului nu are susținere legală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect suma de lei reprezentând cheltuieli cu impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal a fost stabilită la inspecția fiscală ca fiind nedeductibilă la stabilirea venitului net.

➤ (-) lei diferența dintre cheltuielile înregistrate în Registrul de încasări și plăți și cheltuielile deductibile declarate de contribuabil la organul fiscal teritorial

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată biroul notarial a declarat la organul fiscal teritorial cheltuieli deductibile mai mici cu suma de lei față de cheltuielile înregistrate în evidența contabilă.

Având în vedere faptul că pentru cheltuielile în sumă de lei contribuabilul nu a prezentat documente justificative privind structura cheltuielilor și utilizarea achizițiilor în scopul realizării de venituri, la inspecția fiscală aceste cheltuieli au fost stabilite ca nedeductibile fiscal.

Însă, deoarece și biroul notarial a considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de lei, prin declararea anuală în perioada 2008 - 2012 a cheltuielilor deductibile mai mici cu suma de lei față de cheltuielile înregistrate în evidența contabilă, la inspecția fiscală această sumă nu a condus la stabilirea diferențelor suplimentare de impozit pe venit. Astfel, totalul cheltuielilor nedeductibile de lei rezultate la inspecția fiscală în urma verificării documentelor justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în Registrul jurnal de încasări și plăți a fost diminuat cu suma de lei reprezentând cheltuieli nedeductibile stabilite și de către contribuabil, impozitul pe venit în sumă de lei stabilit suplimentar de plată fiind rezultatul majorării venitului brut cu suma de lei și diminuării cheltuielilor deductibile declarate de contribuabil cu suma de lei (..... lei cheltuieli nedeductibile față de sumele înregistrate de contribuabil - lei cheltuieli nedeductibile declarate de contribuabil).

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că impozitul pe venit în sumă de lei este legal datorat bugetului general consolidat, conform prevederilor art.48 din Codul fiscal, mai sus citate. De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*" sunt legal datorate bugetului general consolidat și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente impozitului pe venit, calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul pe venit în sumă de lei și pentru accesoriile aferente în sumă de lei.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei și la accesoriile aferente în sumă de lei

* Din Raportul de inspecție fiscală nr./28.02.2014, care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.02.2014*, organele de inspecție fiscală au verificat perioada 01 ianuarie 2008 - 31 octombrie 2013, pentru care au stabilit TVA de plată suplimentară în sumă de lei, rezultată din colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei și din neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei.

Colectarea suplimentară a TVA în sumă de lei a fost consecința următoarelor deficiențe:

- neînregistrarea și nedeclararea veniturilor realizate din cedarea unui contract de leasing, din chirie și din onorarii;

- înregistrarea și declararea eronată a unor venituri.

Neacordarea dreptului de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei a fost consecința următoarelor deficiențe:

- exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost utilizate pentru realizarea de operațiuni taxabile;

- exercitarea dreptului de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor nejustificate cu documente;

- exercitarea dreptului de deducere pentru valoarea integrală a TVA aferentă achizițiilor de autoturisme în baza unor contracte de leasing financiar.

La stabilirea suplimentară a TVA de plată în sumă de lei, organele de inspecție fiscală au avut în vedere prevederile art.128, art.129, art.134 alin.(1) și (3), art.134¹ alin.(1), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1), art.145 alin.(2) lit.a), art.145¹, art.146 alin.(1) lit.a), art.155 și art.156² alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent TVA de plată în sumă de lei, la inspecția fiscală au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

* Prin contestație se susțin următoarele:

- cu privire la veniturile din onorarii, care în opinia organelor de inspecție fiscală nu au fost înregistrate în evidența contabilă și declarate organului fiscal teritorial, contribuabilul nu poate contrazice organul fiscal întrucât nu are la dispoziție documentele justificative, însă sumele identificate nu sunt mari comparativ cu veniturile declarate, existând posibilitatea greșelii de scriere sau preluare;

- din analiza pct.7 alin.(2) din Normele de aplicare a art.129 din Codul fiscal, nu rezultă că cesiunea contractului de leasing intră sub incidența acestui articol; în condițiile în care taxa nu a fost "*practicată și colectată*", nici persoana care a preluat contractul nu a avut drept de deducere, prin urmare efectul față de bugetul statului a fost nul;

- declararea eronată a TVA colectată aferentă lunii noiembrie 2012 a fost corectată prin înscrierea în decontul 300 aferent lunii decembrie 2012 la rândul de regularizări a diferenței de TVA colectată nedeclarată;

- cu privire la TVA deductibilă aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care în opinia organelor de inspecție fiscală nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, contribuabilul nu poate contrazice organul fiscal întrucât nu are la dispoziție documentele justificative, însă se consideră că unele din sumele menționate pot fi justificate ca fiind "*deductibile conform Codului fiscal, atât ca protocol, acțiuni sociale cât și ca obiecte de inventar sau materiale consumabile*";

- autoturismul a fost achiziționat în principal în scopul deplasărilor în interesul cabinetului la clienți, bancă, cadastru etc., Codul fiscal nefăcând o limitare a numărului de autoturisme pe operator economic și a gradului de utilizare a fiecăruia.

Contribuabilul contestă obligația de plată a TVA în sumă totală de lei înscrisă în Decizia de impunere nr./28.02.2014, însă precizează motivele de fapt și de drept ale contestației doar pentru parte din TVA de plată, respectiv pentru suma de lei.

Pentru TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei contestată, însă nemotivată, conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 2906/2014, **se va respinge contestația ca nemotivată.**

De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*", **se va respinge contestația ca nemotivată** și pentru dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente TVA de plată contestată dar nemotivată.

Referitor la TVA de plată în sumă de lei contestată și motivată, precizăm următoarele:

a) Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă veniturilor obținute din cedarea unui contract de leasing financiar

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2008 biroul notarial a realizat venituri din cedarea Contractului de leasing financiar nr...../20.07.2006 încheiat cu, către S.C. "....." S.R.L.. Pentru această operațiune contribuabilul a emis factura nr...../09.09.2008 în valoare totală de lei și factura nr...../09.09.2008 în valoare totală de lei, conținând și TVA. TVA aferentă în sumă totală de lei (..... lei + lei) nu a fost înregistrată de biroul notarial în Jurnalul de vânzări și nu a fost declarată organului fiscal teritorial.

Legislația în vigoare la data cedării contractului de leasing financiar (09.09.2008) precizează următoarele:

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art.129. - (3) *Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:*

a) *închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing.*

Art. 137. - (1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

a) *pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, [...]."*

- Normele metodologice date în aplicarea art.129 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal:

"7. - (2) *Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. [...] Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului [...], operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa."*

Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing - cesiunea contractului de leasing între utilizatori, reprezintă prestare de servicii, operațiune taxabilă conform prevederilor art.129 din Codul fiscal.

Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de prestator din partea beneficiarului.

Așa cum rezultă din facturile nr../09.09.2008 și nr../09.09.2008, biroul notarial a facturat către beneficiarul S.C. "....." S.R.L. "*venit din cedare ctr. leasing*" în valoare de ... lei (... lei + ... lei), pentru care a calculat TVA în sumă de .. lei (... lei + lei).

În mod eronat TVA colectată în sumă totală de lei înscrisă în cele două facturi menționate mai sus nu a fost înregistrată de contribuabil în Jurnalul de vânzări și nu a fost declarată organului fiscal teritorial.

Prin contestație se susține că, din analiza pct.7 alin.(2) din Normele de aplicare a art.129 din Codul fiscal, nu rezultă că cesiunea contractului de leasing intră sub incidența acestui articol. Însă afirmațiile contestatarului sunt contrazise de chiar modul de completare a celor două facturi, biroul notarial considerând operațiunea de cedare contract leasing ca fiind operațiune taxabilă, colectând TVA la veniturile obținute din cedarea contractului de leasing.

Precizăm că, potrivit chitanțelor nr...../09.09.2008 și nr...../10.09.2008, biroul notarial a încasat de la beneficiarul S.C. "....." S.R.L. valoarea integrală a celor două facturi, inclusiv TVA.

Se mai susține în contestație că, în condițiile în care taxa nu a fost "*practicată și colectată*", nici persoana care a preluat contractul nu a avut drept de deducere, prin urmare efectul față de bugetul statului a fost nul. Însă, așa cum am arătat mai sus, biroul notarial a "*practicat și colectat*" TVA, cele două facturi emise în data de 09.09.2008 cuprinzând TVA, iar beneficiarul și-a exercitat dreptul de deducere în baza facturilor emise de cedentul contractului de leasing financiar. Astfel, bugetul statului a fost prejudiciat prin neînregistrarea în evidența contabilă a

biroului notarial și prin nedeclararea TVA colectată în sumă totală de lei înscrisă în cele două facturi menționate mai sus.

Având în vedere cele prezentate mai sus și conform prevederilor art.129 alin.(3) lit.a) și art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei aferent veniturilor obținute de contribuabil din cesionarea unui contract de leasing financiar.

b) Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de lei înregistrată de societate dar nedeclarată organului fiscal

Organele de inspecție fiscală au constatat că aferent lunii noiembrie 2012 biroul notarial a înregistrat în Jurnalul de vânzări TVA colectată în sumă de lei, însă în decontul de TVA aferent lunii noiembrie 2012 a înscris TVA colectată în sumă de lei, mai puțin cu suma de lei față de TVA înregistrată.

Conform prevederilor art. 22 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, orice contribuabil are obligația să declare impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat. În cazul în care se constată erori în declarația inițială, contribuabilul are posibilitatea corectării declarațiilor prin depunerea declarațiilor rectificative, așa cum se prevede la art.84 din Codul de procedură fiscală.

Însă, corectarea declarațiilor fiscale poate fi efectuată de către contribuabil, din proprie inițiativă, doar până la momentul declanșării inspecției fiscale, conform prevederilor art.84 alin.(6) din Codul de procedură fiscală.

Conform documentelor anexate dosarului contestației, în decontul de TVA aferent lunii decembrie 2013, înregistrat la organul fiscal sub nr. INTERNT-.....-2014 din 24.01.2014, contribuabilul a înscris la rândul 16 "Regularizări taxă colectată" suma de lei, corectând astfel taxa colectată declarată eronat pentru luna noiembrie 2012.

Întrucât această corectare a avut loc ulterior declanșării inspecției fiscale (11 noiembrie 2013), nu a fost luată în considerare de către organele de inspecție fiscală în baza prevederilor art.84 alin.(6) din Codul de procedură fiscală. În plus, luna decembrie 2013 nu a fost cuprinsă în verificare, verificarea TVA efectuându-se până la 31 octombrie 2013.

Conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei reprezentând diferența dintre suma înregistrată în Jurnalul de vânzări aferent lunii noiembrie 2012 și suma declarată organului fiscal pentru această lună.

c) Cu privire la TVA colectată suplimentar în sumă de lei aferentă onorariilor încasate dar neînregistrate în evidența contabilă

Organele de inspecție fiscală au constatat că în luna noiembrie 2008 și în luna iunie 2009 biroul notarial a încasat venituri din onorarii, conform raportului zilnic, dar nu a înregistrat în Jurnalul de vânzări și nu a declarat organului fiscal TVA colectată în sumă totală de lei (..... lei + lei) aferentă acestor venituri.

Conform prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din tot ceea ce constituie contrapartida obținută de prestator din partea beneficiarului.

Astfel, în mod eronat contribuabilul nu a înregistrat și declarat TVA aferentă tuturor veniturilor realizate din activitatea notarială desfășurată.

Prin contestație se acceptă posibilitatea unor erori de înregistrare, dar se susține că sumele identificate la inspecția fiscală nu sunt mari comparativ cu veniturile derulate.

Însă, conform art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale, indiferent de cuantumul sumelor constatate.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală au colectat TVA în sumă de lei aferentă veniturilor din onorarii neînregistrate în evidența contabilă și nedeclarate organului fiscal.

d) Cu privire la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii neutilizate de contribuabil pentru operațiunile taxabile

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada verificată biroul notarial a înregistrat achiziții de bunuri și servicii care nu au fost utilizate pentru operațiunile taxabile, exercitându-și dreptul de deducere pentru TVA aferentă acestor achiziții.

Așa cum am arătat și la capitolul privind impozitul pe venit, aceste achiziții reprezintă:

- produse alimentare (morcov, ardei, iaurt, măslina, scorțișoară, curmale, pere etc.);
- produse nealimentare (consolă cadă, sacou damă, pantaloni bebe, balsam, casma lată, foarfecă iarbă, cosmetice, mănuși, cuie, cuptor microunde, combină frigorifică etc.);
- servicii (înfrumusețare, stomatologie, abonament sală gimnastică, restaurant masă festivă, convorbiri internaționale etc.).

Conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, "(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]."

Conform acestor prevederi legale, deductibilitatea TVA aferentă achizițiilor de bunuri și servicii este condiționată de necesitatea acestora pentru activitatea contribuabilului, în speță pentru activitatea desfășurată de biroul notarial.

Astfel, întrucât bunurile și serviciile achiziționate nu au fost utilizate în folosul operațiunilor taxabile, rezultă că biroul notarial nu are drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă acestor achiziții.

Prin contestație se susține că pentru o parte din achiziții TVA este deductibilă fiind utilizate în acțiuni de protocol, acțiuni sociale sau fiind obiecte de inventar ori materiale consumabile.

Însă, contribuabilul nu precizează care achiziții au fost utilizate în acțiunile de protocol și în acțiunile sociale și nu prezintă documente justificative pentru susținerea acestor afirmații.

De asemenea, mijloacele fixe și obiectele de inventar aferent cărora la inspecția fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă nu au fost identificate la sediul profesional al biroului notarial. Contribuabilul susține că acestea au fost uzate și au fost consumate și/sau casate ca atare, însă nu au fost prezentate documente justificative, deși prin contestație se recunoaște că operațiunea de casare trebuia consemnată într-un document.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă achizițiilor de bunuri și servicii care nu au fost utilizate pentru operațiunile taxabile ale biroului notarial.

e) Cu privire la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de lei aferentă avansului și ratelor de leasing achitate pentru autoturismul

Așa cum am arătat și la capitolul privind impozitul pe venit, organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 10.03.2008 biroul notarial a încheiat cu societatea Contractul de leasing financiar/10.03.2008 având ca obiect achiziția autoturismului marca Aferent avansului și ratelor de leasing financiar achitate pentru acest autoturism, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de lei.

Conform prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Însă, la data achiziționării autoturismului marca, respectiv 10.03.2008, biroul notarial mai avea în patrimoniu încă două autoturisme, respectiv un autoturism marca - achiziționat în baza Contractului de leasing financiar nr...../20.07.2006 încheiat cu și autoturismul marca - achiziționat în baza Contractului de leasing financiar/02.03.2007 încheiat cu

Astfel, având în vedere numărul de salariați și cifra de afaceri realizată de biroul notarial, organele de inspecție fiscală au concluzionat în mod corect că achiziția celui de al treilea autoturism nu a fost justificată de către contribuabil ca fiind în folosul operațiunilor sale taxabile.

Precizăm că pe întreaga perioadă verificată organele de inspecție fiscală au acceptat ca fiind utilizate în folosul operațiunilor taxabile un număr de două autoturisme.

Mai mult, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală documente justificative privind utilizarea autoturismul în folosul operațiunilor taxabile.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de lei aferentă avansului și ratelor de leasing achitate pentru autoturismul care nu a fost utilizat pentru operațiunile taxabile ale biroului notarial.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de lei, contestată și motivată, este legal datorată bugetului general consolidat, conform prevederilor art.129 alin.(3) lit.a), art.137 alin.(1) lit.a) și art.145 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate. De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*" sunt legal datorate bugetului general consolidat și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente TVA de plată contestată și motivată, calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Față de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de lei reprezentând TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei) și **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma de lei reprezentând TVA de plată (..... lei) și accesorii aferente (..... lei).

3. Referitor la impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei și la accesorii aferente în sumă de lei

* Prin Raportul de inspecție fiscală nr./28.02.2014, care a stat la baza emiterii *Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./28.02.2014*, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, rezultat din declararea eronată sau nedeclararea impozitului calculat și reținut de contribuabil.

În fapt, la inspecția fiscală s-au constatat următoarele:

- în luna ianuarie 2010 contribuabilul a declarat la organul fiscal impozit aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, cu lei mai puțin decât impozitul în sumă de lei aferent actelor notariale întocmite în această lună, înregistrat în Registrul General Notarial al B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici

- în luna ianuarie 2011 contribuabilul nu a declarat la organul fiscal impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, aferent actelor notariale întocmite în această lună, înregistrat în Registrul General Notarial al B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici

- în luna mai 2011 contribuabilul nu a declarat la organul fiscal impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, aferent actelor notariale întocmite în această lună, înregistrat în Registrul General Notarial și în Registrul de succesiuni ale B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici

- în luna mai 2013 contribuabilul a declarat la organul fiscal impozit aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, cu lei mai puțin decât impozitul în sumă de lei aferent actelor notariale întocmite în această lună, înregistrat în Registrul General Notarial al B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici

- în luna septembrie 2013 contribuabilul nu a declarat la organul fiscal impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, aferent actelor notariale întocmite în această lună, înregistrat în Registrul General Notarial și în Registrul de succesiuni ale B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici

Conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, coroborat cu prevederile art.82 alin.(3) din același act normativ, impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei datorat dar nedeclarat organului fiscal de către contribuabil, s-a constituit în diferență suplimentară rezultată la inspecția fiscală.

Conform prevederilor art.119 alin.(1), art. 120 alin.(1) și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, aferent impozitului aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei, la inspecția fiscală au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de lei.

* Prin contestație se susțin următoarele:

- sumele menționate în raportul de inspecție fiscală sunt justificate prin greșeli de scriere la calculator - pentru declarația 208 și prin nedepunerea din eroare a declarației 100;
- sumele plătite în plus în contul acestui impozit au fost redistribuite pe fișa fiscală de către organul fiscal fără o atenționare;
- în timpul controlului a fost virată la bugetul de stat suma totală de lei, așa cum au reținut și organele de inspecție fiscală în decizia de impunere.

* Față de cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:

Conform prevederilor art. 22 lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, orice contribuabil are obligația să declare impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat. În cazul în care se constată erori în declarația inițială, contribuabilul are posibilitatea corectării declarațiilor prin depunerea declarațiilor rectificative, așa cum se prevede la art.84 din Codul de procedură fiscală.

Însă, corectarea declarațiilor fiscale poate fi efectuată de către contribuabil, din proprie inițiativă, doar până la momentul declanșării inspecției fiscale, conform prevederilor art.84 alin.(6) din Codul de procedură fiscală.

Conform prevederilor art.94 alin.(3) lit.e) din Codul de procedură fiscală, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei reprezentând diferența dintre impozitul înregistrat în Registrul General Notarial al B.N.P. X și raportat la Camera Notarilor Publici și impozitul declarat de biroul notarial organului fiscal teritorial.

Prin contestație se susține că, deși impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal a fost declarat eronat, totuși sumele datorate au fost virate integral la bugetul general consolidat.

Însă, distribuția sumelor virate în contul unic a fost realizată de organul fiscal teritorial în strictă concordanță cu prevederile Metodologiei de distribuire a sumelor plătite de contribuabili în contul unic și de stingere a obligațiilor fiscale înregistrate de către aceștia, aprobată prin O.M.E.F. nr. 1.314/2007, cu modificările și completările ulterioare, respectiv obligațiile de plată declarat au fost stinse în ordinea vechimii lor. Precizăm că, potrivit acestei Metodologii, distribuirea sumelor virate în contul unic, în conturile corespunzătoare de venituri bugetare ale bugetelor cărora se cuvin, se efectuează la data constituirii de obligații față de bugetele respective, astfel că, deși contribuabilul a virat integral în contul unic impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal, distribuția în contul corespunzător a fost realizată corect de organul fiscal teritorial în funcție de sumele declarate ca obligații de plată, viramentul în plus fiind utilizat pentru stingerea altor obligații de plată la bugetul de stat declarate de societate.

Concluzionând cele prezentate mai sus, rezultă că impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei este legal datorat bugetului general consolidat. De asemenea, conform principiului de drept "*accesoriul urmează principalul*" sunt legal datorate bugetului general consolidat și dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă de lei aferente, calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120¹ din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

Fată de cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru impozitul aferent veniturilor din transferul proprietăților imobiliare din patrimoniul personal în sumă de lei și pentru accesoriiile aferente în sumă de lei.

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată de BIROUL NOTARULUI PUBLIC X din, jud., împotriva Deciziilor de impunere nr..... din 28.02.2014 emise de A.J.F.P. - Inspecție Fiscală, în conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

D E C I D E :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei, din care:

- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată;
- lei impozit pe venitul din transferul proprietăților imobiliare;
- lei accesorii aferente impozitului pe venitul din transferul proprietăților imobiliare;
- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

2. Respingerea contestației ca nemotivată pentru suma de lei, din care:

- lei TVA de plată;
- lei accesorii aferente TVA de plată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,