

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI S U C E A V A

DECIZIA NR. 20

din 14.03.2007

privind soluționarea contestației formulată de **Cabinet de avocatură „.....”**, din localitatea Suceava, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 19.01.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr./16.01.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./19.01.2007, cu privire la contestația formulată de **Cabinet de avocatură „.....”**, cu sediul în localitatea Suceava, str., județul Suceava.

Cab. Av. „.....” contestă Decizia de impunere anuală pentru anul 2005 nr., emisă în data de 19.12.2006 în baza Raportului de inspecție fiscală nr./11.12.2006, formulate de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, pe motiv că organele fiscale nu au acordat deducerea din venitul global a unei cheltuieli cu achiziționarea unui DVD în valoare de lei și a unor cheltuieli înregistrate în baza unor bonuri fiscale în sumă de lei.

Întrucât prin contestația formulată, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./19.01.2007, petenta nu precizează cuantumul sumei contestate individualizată pe feluri de impozite și motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația, prin adresa nr./01.02.2007, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, s-a pus în vedere contestatorului să menționeze suma contestată și motivele de fapt și de drept.

Prin adresa nr./12.02.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./12.02.2007, petenta contestă neadmiterea la deducere a cheltuielii cu achiziționarea unui DVD în valoare de lei și a unor cheltuieli înregistrate în baza unor bonuri fiscale în sumă de lei.

Prin adresa nr./05.02.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./13.02.2007, petenta depune o completare la contestația inițială prin care contestă decizia de impunere anuală pentru anul 2005 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2004 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2003 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2002 nr./05.12.2006

și decizia de impunere nr./11.12.2006, pentru suma totală de lei reprezentând:

- ✓lei impozit pe venit din activități independente;
- ✓ lei majorări aferente impozitului pe venitul din activități independente cu titlul de plăți anticipate;
- ✓ lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din activități independente cu titlul de plăți anticipate;
- ✓ lei majorări aferente impozitului pe venitul global;
- ✓ lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul global;
- ✓ lei impozit pe venit din salarii;
- ✓ lei majorări aferente impozitului pe venitul din salarii;
- ✓ lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venitul din salarii;
- ✓ lei impozit pe venitul din activități independente desfășurate în baza contractelor civile;
- ✓ lei majorări aferente impozitului pe venitul din activități desfășurate în baza contractelor civile;
- ✓ lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit din activități desfășurate în baza contractelor civile.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 177 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 175 și 179 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. Cab. Av. „.....”, din localitatea Suceava, contestă măsurile stabilite prin decizia de impunere anuală pentru anul 2005 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2004 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2003 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2002 nr./05.12.2006 și decizia de impunere nr./11.12.2006, întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, privind suma delei, reprezentând impozit pe venit din activități independente, impozit pe salarii, impozit pe venit din activități desfășurate în baza contractelor civile și accesorii ale acestora.

Cab. Av. „.....”, prin cererea formulată, contestă diferența de impozit pe venit pentru anul 2005 în sumă de lei stabilită prin decizia de impunere anuală nr./19.12.2006, ca urmare a neadmiterii la deducere de către organele fiscale a cheltuielilor cu achiziționarea unui DVD în valoare de lei și a unor cheltuieli justificate cu bonuri fiscale în valoare de lei.

Petentul susține că DVD-ul are legătură cu obiectul de activitate al cabinetului, în condițiile în care, potrivit art. 64 și 91 alin. 2 din Codul de procedură penală, înregistrările audio video pe suport magnetic sau electronic

constituie mijloc de probă iar DVD-ul achiziționat constituie un mijloc de redare a imaginilor audio video, servind astfel la desfășurarea activității cabinetului.

Referitor la cheltuielile deduse în baza bonurilor fiscale, petentul susține că justificarea organelor de control că aceste cheltuieli nu sunt deductibile pe motiv că nu conțin numele cumpărătorului, aceasta este cel puțin bizară în condițiile în care legiuitorul nu prevede o asemenea rubrică iar organul fiscal nu are dreptul să adauge la lege și nici să interpreteze în defavoarea contribuabilului.

Potentul susține că în conformitate cu prevederile legale în vigoare, agenții economici prevăzuți la art. 1 alin. 1 din O.U.G. nr. 28/1999 privind casele de marcat au obligația de a emite bonuri fiscale iar la cererea clienților vor emite și factură fiscală, de unde rezultă că nu este obligatoriu ca bonul fiscal să fie însoțit de factură, bonul fiscal fiind el însuși un document justificativ.

De asemenea, contestatorul susține că baza de înregistrare a veniturilor în contabilitatea agenților economici îl constituie „raportul fiscal de închidere zilnică” și nu factura fiscală, fapt ce rezultă din O.M.F. nr. 215/2000, cap. II, lit. e, pct. 41 dispoziție menținută și de O.M.F. nr. 1040/2004, cap. II, lit. e, art. 42.

Contestatorul susține că faptul că bonul fiscal este document justificativ pentru deducerea cheltuielilor a fost recunoscut și prin O.M.F. nr. 1714/2005 și O.M.F. nr. 293/2006 aplicabil începând cu data de 01.01.2006 dar care a stabilit un plafon de 100 lei ca valoare pentru un bon fiscal care poate fi considerată cheltuială deductibilă.

De asemenea, petenta precizează că decizia de impunere anuală nr. din data de 19.12.2006 și care face obiectul contestației, a fost trimisă prin poștă și nu poartă semnătura și ștampila instituției emitente.

Cu adresa nr./05.02.2007 și înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava, petentul depune o completare a contestației inițiale și contestă suma delei stabilită prin decizia de impunere anuală pentru anul 2005 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2004 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2003 nr./05.12.2006, decizia de impunere anuală pentru anul 2002 nr./05.12.2006 și decizia de impunere nr./11.12.2006 emise în baza raportului de inspecție fiscală nr./11.12.2006, întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava.

Prin această adresă petentul își menține punctul de vedere din contestația inițială și în plus contestă decizia organelor fiscale de neadmitere la deducere a cheltuielilor cu achiziționarea unor cabine de duș și a cheltuielilor cu impozitul pe clădiri și invocă în susținere cauzei prevederile art. 16 alin. 2 lit. c din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001.

De asemenea, petentul susține că este cheltuială deductibilă suma de lei reprezentând contravaloare DEX (Dicționar al limbii române) și că chitanța nr./14.02.2002 cu care a fost achiziționat are calitatea de document justificativ conform prevederilor H.G. nr. 831/1997 și ale pct. 37 și 38 alin. 4 din normele de aplicare a O.M.F. nr. 215/2000.

Potentul contestă modul de calcul al impozitului pe venituri din salarii pe motiv că nu înțelege modul de calcul, salariații la care se referă și nici temeiul

legal în baza căruia s-a stabilit că s-a aplicat greșit coeficientul de 18% pentru anul 2004.

Referitor la contractele de colaborare încheiate cu avocații stagiați, petentul precizează că acestea au fost încheiate conform Legii nr. 51/1995 și Statutului avocaților și nu le sunt aplicabile prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal referitoare la regimul reținerii la sursă.

II. Prin Deciziile de impunere anuale nr. din 05.12.2006, nr. din 05.12.2006, nr. din 05.12.2006, și nr. din 05.12.2006 și decizia de impunere nr./11.12.2006, emise în baza raportului de inspecție fiscală nr./11.12.2006, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, au stabilit în sarcina Cab. Av. din localitatea Suceava un debit suplimentar în sumă delei, reprezentând impozit pe venit din activități independente, impozit pe salarii, impozit pe venit din activități desfășurate în baza contractelor civile și accesorii ale acestora.

În urma verificărilor efectuate, privind venitul realizat de către Cabinetul de avocatură „.....” în perioada 2002 – 2005, organele fiscale au stabilit următoarele:

1. Pentru anul 2002

Organele fiscale precizează că prin Declarația specială privind veniturile din activități independente și declarația pe venit global, contribuabilul a declarat următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

În urma controlului, organele fiscale au stabilit următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

Organele fiscale precizează că diferența de lei la venitul brut se datorează faptului că nu au fost înregistrate următoarele venituri:

- lei onorariu încasat cu chitanța nr./19.11.2002 în valoare totală de lei, fiind înregistrată doar jumătate din valoarea chitanței la poziția 8 din luna noiembrie 2002 din registrul jurnal de încasări și plăți;
- lei venituri din despăgubiri încasate de la în data de 10.10.2002 cu ordinul de plată nr.

Organul de inspecție fiscală a considerat ca nedeductibile următoarele cheltuieli, în sumă totală de lei:

a) lei reprezentând cheltuieli cu diverse bunuri justificate cu bonuri fiscale neînsoțite de factură și care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ. Bonurile nu conțin denumirea cumpărătorului, nu sunt întocmite note

de recepție și bonuri de consum pentru a se stabili dacă cheltuiala este aferentă activității desfășurate;

b) lei reprezentând contravaloarea unui mijloc fix (centrală termică) achiziționat în luna februarie și înregistrat integral pe cheltuieli în luna februarie și martie. Organele de inspecție fiscală au stabilit că, în conformitate cu prevederile Legii nr. 15/1994 și a H.G. nr. 424/2001, centrala termică este mijloc fix amortizabil având o valoare mai mare de lei iar perioada de amortizare conform H.G. nr. 964/1998 este de 8 ani. Organele de inspecție fiscală au acordat deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă de lei;

c) lei reprezentând impozit pe venit din activități independente în baza prevederilor art. 16 alin. 40 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit;

d) lei reprezentând reparație congelator pentru care nu deține document justificativ, respectiv factură, deviz de lucrări, contract, conform O.M.F.P. nr. 215/2000. În registrul jurnal de încasări și plăți a fost înregistrată chitanța cu care a fost achitată prestarea de serviciu însă în registrul inventar nu figurează nici un congelator aflat în patrimoniul cabinetului de avocatură;

e) lei reprezentând contravaloare D.E.X. (dicționar explicativ al limbii române), înregistrat în contabilitate în baza chitanței nr./14.02.2002 dar pentru care petentul nu deține document justificativ conform O.M.F.P. nr. 215/2000;

f) lei reprezentând contravaloare factură nr./17.04.2002 emisă de A.F. pentru care nu există document de achitare motiv pentru care nu poate fi considerată cheltuială deductibilă conform prevederilor art. 16 pct. 2 din H.G. nr. 1066/1999;

g) lei reprezentând contravaloarea facturii nr./17.04.2002 emisă de S.C. pentru care nu există document de achitare acesta fiind cheltuială nedeductibilă conform art. 16 pct. 2 din H.G. nr. 1066/1999.

Pentru anul 2003

Organele fiscale precizează că prin Declarația specială privind veniturile din activități independente și declarația pe venit global pentru anul 2003, contribuabilul a declarat următoarele:

Venit brut lei

Cheltuieli deductibile lei

Venit net lei.

În urma controlului organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Venit brut lei

Cheltuieli deductibile lei

Venit net lei.

Organele de control au considerat ca nedeductibile cheltuieli în sumă totală de lei după cum urmează:

a) lei reprezentând cheltuieli cu diverse bunuri justificate cu bonuri fiscale neînsoțite de factură și care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform O.M.F.P. nr. 58/2003. Bonurile nu conțin denumirea

cumpărătorului, nu sunt întocmite note de recepție și bonuri de consum pentru a se stabili dacă cheltuiala este aferentă activității desfășurate;

b) lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe clădiri și majorările aferente înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți pe numele și nu pe Cabinet de avocatură clădirea nefiind proprietatea cabinetului de avocatură. Conform prevederilor art. 10 lit. a și ale art. 16 alin. 4 din O.G. nr. 7/2001 aceste cheltuieli sunt nedeductibile. Organele de inspecție fiscală fac precizarea că respectiva clădire face obiectul unui contract de comodat între proprietar și cabinetul de avocatură iar conform art. 16 alin. 2 lit. c sunt deductibile doar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor respective;

c) lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea unei combine muzicale cheltuială care nu are legătură cu obiectul de activitate practicat, nefiind destinată realizării de venituri, această cheltuială fiind nedeductibilă conform art. 10 din O.G. nr. 7/2001;

d) lei reprezentând dobânzi și penalități CAS achitate cu chitanța nr./16.12.2003 aceste cheltuieli fiind nedeductibile conform art. 16 alin. 4 lit. a din O.G. nr. 7/2001.

Organele de inspecție fiscală au acordat deducere pentru cheltuielile cu amortizarea centralei termice în sumă de lei și pentru cheltuielile de protocol în sumă de lei în plus față de cele deduse de contribuabil.

Pentru anul 2004

Organele fiscale precizează că prin Declarația specială privind veniturile din activități independente și declarația pe venit global pentru anul 2004, contribuabilul a declarat următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

În urma controlului organelor de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Venit brut lei
Cheltuieli deductibile lei
Venit net lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că diferența la venitul brut de lei reprezintă venituri încasate cu chitanța nr. /26.07.2004 și neînregistrate în jurnalul de încasări și plăți (chitanța este în sumă de lei din care s-au înregistrat doar lei).

Organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de lei după cum urmează:

a) lei reprezentând cheltuieli cu diverse bunuri achiziționate justificate cu bonuri fiscale neînsoțite de factură și care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform O.M.F.P. nr. 58/2003 și O.M.F.P. nr. 1040/2004. Bonurile nu conțin denumirea cumpărătorului, nu sunt întocmite note de recepție și bonuri de consum pentru a se stabili dacă cheltuiala este aferentă activității desfășurate;

b) lei reprezentând cheltuieli cu impozitul pe clădiri și majorările aferente înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți pe numele și nu pe Cabinet de avocatură clădirea nefiind proprietatea cabinetului de avocatură. Conform prevederilor art. 48 alin. 4 lit. a și din Legea nr. 571/2003 aceste cheltuieli sunt nedeductibile. Organele de inspecție fiscală fac precizarea că respectiva clădire face obiectul unui contract de comodat între proprietar și cabinetul de avocatură iar conform art. 48 pct. 54 din H.G. nr. 44/2004 sunt deductibile doar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor respective;

c) lei reprezentând contravaloare cabină de duș conform facturii nr./12.11.2004 și cheltuieli în sumă delei reprezentând contravaloare cuvă de duș conform facturii nr./10.12.2004, acestea fiind considerate cheltuieli care nu au legătură cu obiectul de activitate al cabinetului de avocatură nefiind realizate în scopul obținerii de venituri, conform art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003.

Organele de control au acordat deductibilitate pentru cheltuielile cu amortizarea centralei termice în sumă de lei.

Pentru anul 2005

Organele fiscale precizează că prin Declarația specială privind veniturile din activități independente și declarația pe venit global pentru anul 2005, contribuabilul a declarat următoarele:

Venit brut lei

Cheltuieli deductibile lei

Venit net lei.

În urma controlului organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

Venit brut lei

Cheltuieli deductibile lei

Venit net lei.

Organele de inspecție fiscală precizează că diferența de lei la venitul brut reprezintă venit încasat cu chitanța nr./30.05.2005 și neînregistrat în evidența contabilă.

Organele de control au considerat ca nedeductibile cheltuieli în sumă totală de lei, după cum urmează:

a) lei cheltuieli reprezentând contravaloare DVD Player conform facturii nr./11.12.2005, cheltuiala neavând legătură cu obiectul de activitate practicat, nefiind realizată în scopul realizării de venituri. Organele de control au considerat această cheltuială ca fiind nedeductibilă conform prevederilor art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003;

b) lei reprezentând cheltuieli cu diverse bunuri achiziționate justificate cu bonuri fiscale neînsoțite de factură și care nu îndeplinesc calitatea de document justificativ conform O.M.F.P. nr. 1040/2004. Bonurile nu conțin denumirea cumpărătorului, nu sunt întocmite note de recepție și bonuri de consum pentru a se stabili dacă cheltuiala este aferentă activității desfășurate.

Organele de control au acordat deductibilitate pentru cheltuielile cu amortizarea centralei termice în sumă de lei.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe venit din activități independente reprezentând plăți anticipate eferente perioadei 2001 – 2005 s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități în sumă de lei.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe venitul global aferent perioadei 2002 -2005s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Majorările și penalitățile au fost calculate în conformitate cu prevederile art. 13 din O.G. nr. 11/1996, art. 1 din O.G. nr. 26/2001, art. 12 și 14 din O.G. nr. 61/2002 și art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003 republicată.

Referitor la impozitul pe veniturile din salarii.

Organele de inspecție fiscală au constatat că pentru perioada 01.01.2001 – 30.09.2006 contribuabilul datorează un impozit pe venitul din salarii în sumă de lei iar contribuabilul a declarat un impozit delei și a achitat suma delei rezultând o diferență de virat în sumă de lei. Organele de control menționează că diferențele provin din perioada 2002 – 2003 când impozitul a fost calculat eronat, aplicându-se greșit cota de 18% și din anul 2004 când nu s-a declarat în întregime impozitul reținut pe statele de plată.

Pentru nevirarea la termen a impozitului s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei conform prevederilor art. 13 din O.G. nr. 11/1996, art. 1 din O.G. nr. 26/2001, art. 12 și 14 din O.G. nr. 61/2002 și art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003, republicată.

Referitor la impozitul pe venituri din activități independente cu regim de reținere la sursă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005 cabinetul de avocatură a încheiat două contracte de colaborare cu avocați stagiaari pentru care a achitat în perioada aprilie 2005 – septembrie 2006 suma de lei din care s-au reținut doar obligațiile către baroul de avocați conform statutului avocaților și Legii nr. 51/1995.

Organele de inspecție fiscală consideră că, în conformitate cu prevederile art. 52 alin. 1 lit. d) din Legea nr. 571/2003, plătitorul de venituri, respectiv cabinetul de avocatură „.....” avea obligația de a reține și vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate din veniturile plătite, în cotă de 10% din venitul brut.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru veniturile plătite, biroul de avocatură datorează un impozit în sumă de lei nedeclarat și nevirat cu termen de plată la 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, conform prevederilor art. 25 alin. 3 din Legea nr. 571/2003.

Pentru nevirarea la termen a impozitului pe venit în sumă de lei s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, conform prevederilor art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003, republicată.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentei, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

A. Referitor la impozitul pe venit anual pentru anul 2005 în sumă delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra legalității emiterii Deciziei de impunere nr./19.12.2006, în condițiile în care pentru aceeași perioadă și pentru aceeași obligație fiscală a mai fost emis un alt act administrativ fiscal, respectiv decizia de impunere anuală nr./05.12.2006, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava.

În fapt, prin decizia de impunere nr./19.12.2006 s-a stabilit în sarcina contribuabilului un impozit pe venit anual pentru anul 2005 în sumă delei.

Pentru anul 2005 a fost emisă decizia de impunere anuală nr./15.09.2006 prin care s-a stabilit un impozit pe venit anual în sumă de lei, iar în urma verificării efectuate de către organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava în data de 11.12.2006 s-a emis decizia de impunere nr. din 05.12.2006 prin care s-a stabilit o diferență de impozit pe venit anual pentru anul 2005 în sumă de lei și care modifică decizia emisă inițial cu nr. din 15.09.2006.

Din analiza deciziei nr./19.12.2006 se reține că decizia emisă inițial, la data de 05.12.2006, nu a fost modificată, deoarece în coloana „decizie anterioară” nu este completat nimic, de unde rezultă că organele fiscale au emis două decizii de impunere anuale pentru anul 2005, deci există două titluri de creanță pentru aceeași perioadă, fapt ce contravine prevederilor legale.

Conform **art. 108 „Colectarea creanțelor fiscale”** din **Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată:

„(1) În sensul prezentului titlu, colectarea constă în exercitarea acțiunilor care au ca scop stingerea creanțelor fiscale.

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

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

În legătură cu aplicarea acestui articol, la pct. 107.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 se precizează:

„107.1. Titlul de creanță este actul prin care, potrivit legii, se stabilește și se individualizează obligația de plată privind creanțele fiscale, întocmit de organele competente sau de alte persoane îndreptățite potrivit legii.

Asemenea titluri pot fi:

a) decizia de impunere emisă de organele competente, potrivit legii;”

Din textele de lege mai sus citate se reține că decizia de impunere reprezintă titlu de creanță prin care se individualizează creanța și că **stabilirea creanțelor se face pe baza unui titlu de creanță.**

Organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contestatoarei un impozit pe venit pentru anul 2005 în sumă delei, conform deciziei de impunere anuală nr./19.12.2006, fără să aibă în vedere că pentru același an a mai fost emisă Decizia de impunere anuală nr./15.09.2006 prin care se stabilește un impozit pe venit în sumă delei și decizia de impunere anuală nr./05.12.2006 prin care se stabilește o diferență de impozit pe venit în sumă de lei, aceasta din urmă, după cum rezultă din actul atacat, nefiind modificată sau anulată.

Atâta timp cât actul administrativ fiscal anterior nu a fost modificat sau anulat, rezultă că organele de inspecție fiscală au emis două titluri de creanță pentru aceeași creanță fiscală, fapt ce contravine prevederilor legale în vigoare.

Față de cele prezentate în conținutul deciziei, urmează **să se anuleze** Decizia de impunere anuală nr./19.12.2006, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, pentru **suma delei**, reprezentând impozit pe venit pentru anul 2005.

În ceea ce privește susținerea petentului că decizia de impunere anuală nr./19.12.2006 nu poartă semnătura și stampila emitentului, sunt aplicabile prevederile art. 1 din O.M.F.P. nr. 1430/2004, unde se precizează:

ART. 1

„Următoarele acte administrative emise prin intermediul mijloacelor informatice, în procesul de administrare a impozitului pe venitul global, sunt valabile fără semnătura și stampila organului emitent, îndeplinind cerințele legale aplicabile actelor administrative:

- **Decizia de impunere anuală, cod 14.13.02.13/a;**
- **Înștiințarea de compensare**, cod 14.13.07.13/1;
- **Înștiințarea de restituire**, cod 14.13.07.13;
- **Documentul de restituire**, cod 14.13.07.13/2
- **Înștiințarea de plată**, cod 14.13.09.99.”

B. Referitor la impozitul pe venit pentru anul 2002, în sumă delei, stabilit prin Decizia de impunere nr./05.12.2006.

1. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală delei, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care cheltuielile sunt justificate doar cu bonuri fiscale sau chitanță.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2002, Cabinetul de avocatură „.....” a înregistrat și dedus

cheltuieli în sumă totală delei, în baza unor bonuri fiscale sau chitanțe fără a fi însoțite de factură și pentru care nu s-au întocmit note de recepție și bonuri de consum, motiv pentru care s-a considerat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității desfășurate și în consecință au fost considerate ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile pct. 14 din O.M.F.P. nr. 215/2000, motiv pentru care au respins la deducere cheltuielile în sumă delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **pct. 13, 14 și 15** din O.M.F.P. 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 O. G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, unde se precizează:

„13. Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii 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.

Referitor la susținerea petentului că legea nu prevede pentru bonurile fiscale o rubrică în care să se completeze numele cumpărătorului iar organul de inspecție fiscală nu se poate substitui legii, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe motiv că există o legislație care reglementează acest aspect, respectiv O.M.F.P. nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, care, la **art. 2**, precizează:

ART. 2

„(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând ștampila unității.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că înscrisurile care stau la baza înregistrării în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ dacă oferă toate informațiile prevăzute de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a achiziționat diverse bunuri care au fost înregistrate pe cheltuieli în baza unor bonuri fiscale neînsoțite de facturi și pentru care nu s-au întocmit note de recepție și bonuri de consum. De asemenea, s-a constatat că bonurile respective nu conțin elementele prevăzute de lege, respectiv denumirea cumpărătorului, pentru a întruni calitatea de document justificativ.

Din cele prezentate rezultă că petentul a dedus cheltuieli în baza unor bonuri care nu au calitatea de document justificativ și nu face dovada intrării bunurilor în patrimoniul său și a utilizării lor în scopul desfășurării activității, pe motiv că nu au fost întocmite note de recepție și bonuri de consum.

Având în vedere cele prezentate rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă delei.

2. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală în sumă delei reprezentând contravaloare centrală termică, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care centrala termică este un mijloc fix și a fost înregistrată integral pe cheltuieli la data achiziției.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna februarie 2002, Cabinetul de avocatură „.....” a achiziționat o centrală termică în valoare delei pe care a înregistrat-o pe cheltuieli integral în luna februarie și în registrul de încasări și plăți în luna martie 2002.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile Legii nr. nr. 15/1994 și ale H.G. nr. 424/2001 conform cărora un bun care are valoare mai mare de 800 lei este un mijloc fix amortizabil iar conform H.G. nr. 964/1998 perioada de amortizare în cazul centralei termice este de 8 ani.

În consecință s-a considerat ca nedeductibilă cheltuiala cu achiziționarea centralei termice în valoare delei și s-a acordat deducere pentru cheltuiala cu amortizarea pentru 10 luni în sumă de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 2, 3 și 11** din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, unde se precizează:

ART. 2

Capitalul imobilizat supus amortizării este reflectat în patrimoniul agenților economici prin bunurile și valorile destinate să deservească activitatea pe o perioadă mai mare de un an și care se consumă treptat.

ART. 3

Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

- a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;
- b) **mijloacele fixe.**

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

- a) **are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului.** Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;
- b) **are o durată normală de utilizare mai mare de un an.**”

ART. 11

„Amortizarea mijloacelor fixe se calculează începând cu luna următoare punerii în funcțiune, până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor normale de funcționare.”

și ale art. 1 din H.G. nr. 424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, unde se menționează:

ART. 1

„Începând cu luna următoare publicării prezentei hotărâri în Monitorul Oficial al României, Partea I, valoarea de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 8.000.000 lei.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că bunurile care au o perioadă de utilizare mai mare de un an și o valoare de intrare mai mare de 800 lei sunt considerate mijloace fixe și sunt supuse amortizării, în funcție de durata normală de utilizare, până la recuperarea integrală a valorii de intrare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în luna februarie 2002, petentul a achiziționat o centrală termică în valoare delei pe care a înregistrat-o integral pe cheltuieli în aceeași lună și în registrul jurnal de încasări și plăți în luna martie 2002.

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale citate rezultă că centrala termică în cauză are o valoare mai mare de 800 lei și o durată de funcționare mai mare de 1 an, deci îndeplinește condițiile pentru a fi considerată mijloc fix, a cărui valoare se recuperează treptat prin amortizare lunară.

În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu achiziționarea mijloacelor fixe la calculul impozitului pe venit sunt aplicabile prevederile art. 16, alin. 4, lit. g din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care prevede:

ART. 16

„(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

g) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;”

Din analiza celor prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă cheltuiala cu achiziționarea centralei termice în valoare delei (.....lei – lei amortizare).

3. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând impozit pe venit, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, este legală.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți cheltuiala cu impozitul pe venit în sumă de lei, pe care a considerat-o ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe venit pentru anul 2002.

Organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibilă cheltuiala cu impozitul pe venit în sumă de lei, conform prevederilor art. 16 alin. 40 lit. j din O.G. nr. 7/2001.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 16, alin. 4, lit. j** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care prevede:

ART. 16

„(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

j) impozitul pe venit suportat de plătitorul venitului în contul beneficiarilor de venit;

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a înregistrat în jurnalul de încasări și plăți impozitul pe venit în sumă de lei, pe care l-a considerat ca fiind cheltuială deductibilă, fapt ce contravine prevederilor legale în vigoare.

Având în vedere cele prezentate mai sus se consideră că organele de inspecție fiscală în mod legal au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei.

4. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloare reparație congelator, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală, în condițiile în care petentul nu deține documente justificative pentru aceste cheltuieli, iar în registrul inventar nu apare înregistrat nici un congelator în patrimoniul Cabinetului de avocatură „.....”.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că petentul a înregistrat, în registrul de încasări și plăți din luna februarie 2002, chitanța nr./08.02.2002 în valoare de lei, reprezentând contravaloare reparație congelator și că nu deține documente justificative pentru această operațiune, respectiv factură, deviz de lucrări, contract de prestări servicii. Mai mult, s-a constatat că în registrul inventar nu figurează nici un congelator aflat în proprietatea cabinetului de avocatură „.....”.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile O.M.F.P. nr. 215/2000, motiv pentru care au respins la deducere cheltuielile în sumă de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile pct. **13, 14, 15 și 16** din O.M.F.P. 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 O. G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, citate la secțiunea B, punctul 1 din prezenta decizie.

Din analiza prevederilor legale citate rezultă că înscrisurile care stau la baza înregistrării în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ dacă oferă toate informațiile prevăzute de lege.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a înregistrat cheltuiala cu reparația unui congelator în sumă de lei, în baza chitanței nr./08.02.2002, fără să dețină nici un document justificativ, respectiv factură, deviz de lucrări sau contract de prestări servicii.

Mai mult, s-a constatat că în registrul inventar nu figurează nici un congelator în patrimoniul cabinetului de avocatură, motiv pentru care se consideră că cheltuiala nu s-a efectuat în scopul realizării de venituri.

Art. 10 alin. 1 lit. a din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit face următoarele precizări:

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;”

Din analiza celor prezentate și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma de lei ca fiind o cheltuială nedeductibilă.

6. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală, în condițiile în care petentul nu prezintă documentul care atestă plata sumei de lei.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a înregistrat cheltuieli în sumă de lei în baza facturii nr./17.04.2002, emisă de A.F., în sumă de lei și a facturii nr./17.04.2002, emisă de S.C.S.R.L., în valoare de lei și că nu prezintă documente de achitare a acestora.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 16 pct. 2 lit. c din H.G. nr. 1066/1999, motiv pentru care au respins la deducere cheltuielile în sumă de 230 lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 16 pct. 2** din H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit:

„2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) **să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”**

și ale O.M.F.P. 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 O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, care la litera G, punctul 46 precizează:

„G. Calculul venitului net impozabil

[...]

Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.”

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a înregistrat în evidența contabilă factura nr./17.04.2002, în valoare de lei și factura nr./17.04.2002, în valoare de lei, pe care le-a considerat ca fiind cheltuieli deductibile fără a deține documentele de plată ale acestora, fapt ce contravine prevederilor legale citate mai sus, conform cărora sunt deductibile cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.

Din analiza celor prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că măsura organelor de inspecție fiscală, de neadmitere la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, este legală.

6. Referitor la suma de lei, reprezentând venit brut stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este măsura organelor de inspecție fiscală este legală, în condițiile în care petentul a realizat venituri pe care nu le-a înregistrat în contabilitate în sumă de lei.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2002, petentul a încasat un onorariu cu chitanța nr./19.11.2002 din care a înregistrat în jurnalul de încasări și plăți pe luna noiembrie 2002 doar jumătate din sumă, respectiv lei;

Organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut realizat de petent pentru anul 2002 cu suma de lei.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile **art. 16** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, unde se precizează:

„(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității.”

Conform acestor prevederi legale, venitul brut cuprinde toate sumele încasate din desfășurarea activității unui contribuabil.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a realizat venituri în sumă totală de lei pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, încălcând astfel prevederile legale menționate mai sus, motiv pentru care se consideră că măsura organelor de inspecție fiscală de majorare a veniturii brut aferent anului 2002, cu suma de lei, este legală.

7. Referitor la suma de lei, cu care organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut aferent anului 2002, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul nu a înregistrat în evidența contabilă venituri în sumă de lei, reprezentând despăgubiri încasate de la în data de 10.10.2002 cu ordinul de plată nr., motiv pentru care au procedat la majorarea veniturii brut aferent anului 2002 cu suma de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 5** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care precizează:

ART. 5

„Nu sunt venituri impozabile și nu se impozitează, potrivit prezentei ordonanțe, următoarele:

d) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și excedentul rezultat din fructificarea rezervelor constituite din primele plătite de asigurați;”

Conform acestui text de lege, veniturile încasate din asigurări reprezentând despăgubiri, nu se impozitează, motiv pentru care se consideră că organele de inspecție fiscală, în mod eronat au majorat venitul brut cu suma de lei, reprezentând venituri din despăgubiri.

C. Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2003 în sumă de lei stabilit prin decizia de impunere nr./05.12.2006.

1. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care cheltuielile sunt justificate doar cu bonuri fiscale.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2003, Cabinetul de avocatură „.....” a înregistrat și dedus cheltuieli în sumă totală de lei în baza unor bonuri fiscale fără a fi însoțite de factură și pentru care nu s-au întocmit note de recepție și bonuri de consum, motiv pentru care s-a considerat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității desfășurate și în consecință au fost considerate ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile pct. 14 din O.M.F.P. nr. 58/2003, motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de 424 lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile O.M.F.P. nr. 58/2003 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 O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare, care, la pct. 13, 14 și 15, face următoarele precizări:

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

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

și ale **art. 2** din O.M.F.P. nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă citat la secțiunea B punctul 1 din prezenta decizie.

În baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere considerentele prezentate la secțiunea B, punctul 1 din prezenta decizie unde s-a analizat aceeași speță, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă delei.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de; lei, reprezentând impozit pe clădiri neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care clădirea este proprietatea persoanei fizice și nu a cabinetului de avocatură.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul a înregistrat și a dedus cheltuieli în sumă de lei, reprezentând impozitul pe clădiri și majorări aferente pentru o clădire aflată în proprietatea persoanei și nu a cabinetului de avocatură și care face obiectul unui contract de comodat între proprietar și cabinetul de avocatură. Organele de control au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile conform prevederilor art. 10 lit. a și ale art. 16 alin. 4 lit. a din O.G. 7/2001 fiind deductibile doar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunului conform art. 16 alin. 2 lit. c.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 10** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, unde 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;”

și ale **art. 16 alin. 2 lit. c** din H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, care precizează:

„Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

[...]

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;”

Conform acestor prevederi legale, în cazul unor bunuri care fac obiectul unui contract de comodat, sunt deductibile doar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a dedus cheltuiala cu impozitul pe clădiri în condițiile în care clădirea era proprietatea persoanei fizice și făcea obiectul unui contract de comodat încheiat între proprietar și cabinetul de avocatură „.....”.

Conform art. 4 din O.G. nr. 36/2002 privind impozitele și taxele locale **„(1) Impozitul pe clădiri este anual și se datorează de către contribuabili pentru clădirile aflate în proprietatea lor, indiferent de locul unde sunt situate și de destinația acestora.”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus rezultă că impozitul pe clădire este o cheltuială a proprietarului, respectiv a persoanei fizice și nu a cabinetului de avocatură, motiv pentru care se consideră că, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat cheltuielile în sumă de lei, ca fiind nedeductibile.

3. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea unei combine muzicale, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală.

În fapt, petentul a înregistrat și a dedus cheltuielile în valoare de lei în anul 2003, reprezentând contravaloare combină muzicală. Organele de inspecție fiscală au considerat această cheltuială ca fiind nedeductibilă la calculul venitului impozabil, în baza prevederilor art. 10 din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile **art. 10 alin. 1 lit. a** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, unde se prevede:

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;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri și să fie justificate cu documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a achiziționat o combină muzicală pe care a considerat-o ca fiind cheltuială deductibilă la calculul impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au considerat că bunul nu are legătură cu obiectul de activitate al petentului.

Prin contestația formulată, petentul invocă în susținerea cauzei prevederile art. 64 și 91⁶ alin. 2 din Codul de procedură penală., unde se precizează:

ART. 64

„Mijloacele de probă

Mijloacele de probă prin care se constată elementele de fapt ce pot servi ca probă sunt: declarațiile învinuitului sau ale inculpatului, declarațiile părții vătămate, ale părții civile și ale părții responsabile civilmente, declarațiile martorilor, înscrisurile, înregistrările audio sau video, fotografiile, mijloacele materiale de probă, constatările tehnico-științifice, constatările medico-legale și expertizele.”

ART. 91⁶

„Verificarea mijloacelor de probă

Mijloacele de probă prevăzute în prezenta secțiune pot fi supuse expertizei tehnice la cererea procurorului, a părților sau din oficiu.

Înregistrările prevăzute în prezenta secțiune, efectuate de părți sau de alte persoane, constituie mijloace de probă când privesc propriile convorbiri sau comunicări pe care le-au purtat cu terții. Orice alte înregistrări pot constitui mijloace de probă dacă nu sunt interzise de lege.”

Având în vedere natura activității Cabinetului de avocatură „.....” precum și prevederile legale citate mai sus, conform cărora înregistrările audio și video pot constitui mijloace de probă în instanță, rezultă că bunul achiziționat, respectiv combina muzicală, este necesară în vederea desfășurării activității petentului.

Din cele prezentate mai sus rezultă că în mod eronat organele de inspecție fiscală au considerat că suma de lei este cheltuială nedeductibilă.

4. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli cu dobânzile și penalitățile, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este

investită să se pronunțe dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, este legală.

În fapt, în urma verificărilor s-a constatat că, în luna decembrie 2003, petentul a înregistrat și a dedus cheltuieli cu dobânzi și penalități în sumă totală de lei aferente contribuției la fondul de asigurări sociale, conform chitanței nr. /16.12.2003.

Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli sunt nedeductibile, conform prevederilor art. 16 alin. 4 lit. a din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 16 alin.2 și 4** din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, unde se precizează:

ART. 16

„[...]”

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

[...]”

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) amenzile, majorările de întârziere și penalitățile, altele decât cele de natură contractuală;”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că majorările și penalitățile de întârziere nu sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil și al impozitului pe venit aferent, motiv pentru care se consideră că în mod nelegal petentul a dedus cheltuielile în sumă de lei, micșorând astfel venitul impozabil și implicit, impozitul pe venit aferent.

Din cele prezentate mai sus rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat suma de lei, ca fiind o cheltuială nedeductibilă.

5. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli admise la deducere suplimentar de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, contribuabilul nu a fost lezat în drepturile sale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au acordat deducere pentru cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix și pentru cheltuieli de protocol în sumă totală de lei, în plus față de cele calculate de către contribuabil, din care suma de lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea unui mijloc fix, iar lei reprezintă cheltuieli de protocol, diminuând astfel impozitul pe venit aferent anului 2003.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 187** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale **pct. 13.1** din O.M.F.P. nr. 519 din 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 187

„Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

„13.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Din cele prezentate mai sus rezultă că, în urma admiterii la deducere a sumei de lei, s-a diminuat impozitul pe venit, motiv pentru care se consideră că petentul nu a fost lezat în drepturile sale.

D. Referitor la impozitul pe venit aferent anului 2004 în sumă de lei stabilit prin decizia de impunere nr./05.12.2006.

1. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care cheltuielile sunt justificate doar cu bonuri fiscale.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004, Cabinetul de avocatură „.....” a înregistrat și dedus cheltuieli în sumă totală de lei, în baza unor bonuri fiscale fără a fi însoțite de factură și pentru care nu s-au întocmit note de recepție și bonuri de consum, motiv pentru care s-a considerat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității desfășurate și în consecință au fost considerate ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile pct. 14 din O.M.F.P. nr. 58/2003 și pct. 14 din O.M.F.P. nr. 1040/2004, motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile O.M.F.P. nr. 58/2003 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 O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările ulterioare citate la secțiunea B punctul 1, prevederile **pct. 13, 14 și 15** din O.M.F.P. 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, având același conținut și ale **art. 2** din O.M.F.P. nr.

903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă citate la secțiunea B punctul 1 din prezenta decizie.

În baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere considerentele prezentate la secțiunea B, punctul 1 din prezenta decizie unde s-a analizat aceeași speță, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

2. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând impozit pe clădiri neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care clădirea este proprietatea persoanei fizice și nu a cabinetului de avocatură.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2004, petentul a înregistrat și a dedus cheltuieli în sumă de lei, reprezentând impozitul pe clădiri pentru o clădire aflată în proprietatea persoanei și nu a cabinetului de avocatură și care face obiectul unui contract de comodat între proprietar și cabinetul de avocatură. Organele de control au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile conform prevederilor art. 48 alin. 4 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind deductibile doar cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunului conform art. 48 pct. 54 din H.G. nr. 44/2004.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 49** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 49

„(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;”

și ale **pct. 54** din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;”

Conform acestor prevederi legale, în cazul unor bunuri care fac obiectul unui contract de comodat, sunt deductibile cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor respective.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a dedus cheltuielile cu impozitul pe clădiri în condițiile în care clădirea era proprietatea

persoanei fizice și făcea obiectul unui contract de comodat încheiat între proprietar și cabinetul de avocatură „.....”.

Conform art. 4 din O.G. nr. 36/2002 privind impozitele și taxele locale **„(1) Impozitul pe clădiri este anual și se datorează de către contribuabili pentru clădirile aflate în proprietatea lor, indiferent de locul unde sunt situate și de destinația acestora.”**

Având în vedere prevederile legale citate mai sus rezultă că impozitul pe clădire este o cheltuială a proprietarului, respectiv a persoanei fizice și nu a cabinetului de avocatură, motiv pentru care se consideră că, în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

3. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea unor bunuri în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă petentul avea dreptul să deducă această sumă în condițiile în care bunurile achiziționate nu au legătură cu activitatea desfășurată.

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că petentul a achiziționat, în anul 2004, o cabină de duș conform facturii nr./12.11.2004, în valoare de lei și o cuvă de duș conform facturii nr./10.12.2004, în valoare de lei.

Organele de inspecție fiscală au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile în baza prevederilor art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin 4 și 7** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se 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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;”

Conform acestor prevederi legale cheltuielile pot fi deduse dacă sunt efectuate în scopul realizării de venituri, justificate cu documente, iar sumele sau bunurile utilizate în folosul personal nu sunt deductibile.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a înregistrat și a dedus cheltuieli cu achiziționarea unor bunuri, respectiv cabină și cuvă de duș, în valoare totală de lei, bunuri care nu au legătură cu obiectul de activitate al cabinetului de avocatură.

Din cele prezentate mai sus rezultă că măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, este legală.

4. Referitor la suma de lei, reprezentând venit brut stabilit suplimentar de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este măsura organelor de inspecție fiscală este legală, în condițiile în care petentul a realizat venituri pe care nu le-a înregistrat în contabilitate în sumă de lei.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2004 petentul a încasat suma de lei cu chitanța nr./26.07.2004 iar în jurnalul de încasări și plăți pe luna iulie 2004 a fost înregistrată doar suma de lei, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut realizat de petent pentru 2004 cu suma de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin 2 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 49

„(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;”

Conform acestor prevederi legale, venitul brut cuprinde toate sumele încasate din desfășurarea activității unui contribuabil.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a realizat venituri în sumă totală de lei pe care nu le-a înregistrat în contabilitate, încălcând astfel prevederile legale menționate mai sus, motiv pentru care se consideră că măsura organelor de inspecție fiscală, de majorare a venitului brut aferent anului 2004 cu suma de lei, este legală.

5. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli admise la deducere suplimentar de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, contribuabilul nu a fost lezat în drepturile sale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au acordat deducere pentru cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix în sumă totală de lei, în plus față de cele calculate de către contribuabil, diminuând astfel impozitul pe venit aferent anului 2004.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 187** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale **pct. 13.1** din O.M.F.P. nr. 519 din 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 187

„Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

„13.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Din cele prezentate mai sus rezultă că, prin admiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei, s-a diminuat impozit pe venit pentru anul 2004, motiv pentru care se consideră că petentul nu a fost lezat în drepturile sale.

E. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe venit aferent anului 2005 stabilit prin decizia de impunere nr. din 05.12.2006.

1. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli cu achiziționarea unui DVD Player, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală.

În fapt, în anul 2005, petentul a înregistrat și a dedus cheltuielile în valoare delei reprezentând contravaloare DVD Player.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 alin. 4 lit. a din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care au considerat cheltuielile în sumă de lei ca fiind nedeductibile.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin. 4 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pentru impozitul pe venit aferent anului 2005, unde se 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;”

Prin contestația formulată, petentul invocă în susținerea cauzei prevederile art. 64 și 91⁶ alin. 2 din Codul de procedură penală, unde se precizează:

ART. 64

„Mijloacele de probă

Mijloacele de probă prin care se constată elementele de fapt ce pot servi ca probă sunt: declarațiile învinuitului sau ale inculpatului, declarațiile părții vătămate, ale părții civile și ale părții responsabile civilmente, declarațiile martorilor, înscrisurile, înregistrările audio sau video, fotografiile, mijloacele materiale de probă, constatările tehnico-științifice, constatările medico-legale și expertizele.”

ART. 91⁵

„Înregistrările de imagini

Dispozițiile art. 91¹ și 91² se aplică în mod corespunzător și în cazul înregistrării de imagini, iar procedura de certificare a acestora este cea prevăzută în art. 91³, cu excepția redării în formă scrisă, după caz.

ART. 91⁶

Verificarea mijloacelor de probă

Mijloacele de probă prevăzute în prezenta secțiune pot fi supuse expertizei tehnice la cererea procurorului, a părților sau din oficiu.

Înregistrările prevăzute în prezenta secțiune, efectuate de părți sau de alte persoane, constituie mijloace de probă când privesc propriile convorbiri sau comunicări pe care le-au purtat cu terții. Orice alte înregistrări pot constitui mijloace de probă dacă nu sunt interzise de lege.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri și să fie justificate cu documente.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a achiziționat un DVD Player în valoare de lei, cheltuială pe care a considerat-o ca fiind deductibilă la calculul impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au considerat că bunurile nu au legătură cu obiectul de activitate al petentului, motiv pentru care au considerat cheltuiala în sumă de lei ca fiind nedeductibilă.

Având în vedere natura activității Cabinetului de avocatură „.....” precum și prevederi legale citate mai sus conform cărora înregistrările audio și video pot constitui mijloace de probă în instanță, rezultă că bunul achiziționat, respectiv DVD Player este necesar în vederea desfășurării activității petentului.

Din cele prezentate mai sus rezultă că suma lei, reprezentând contravaloare DVD este cheltuială deductibilă.

3. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere de către organele de inspecție fiscală, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care cheltuielile sunt justificate doar cu bonuri fiscale.

În fapt, în urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat că în anul 2005, Cabinetul de avocatură „.....” a înregistrat și dedus cheltuieli în sumă totală de lei, în baza unor bonuri fiscale fără a fi însoțite de factură și pentru care nu s-au întocmit note de recepție și bonuri de consum,

motiv pentru care s-a considerat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității desfășurate și în consecință au fost considerate ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile pct. 14 din O.M.F.P. nr. 1040/2004, motiv pentru care au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de 288 lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **pct. 13, 14 și 15** din O.M.F.P. 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, și ale **art. 2** din O.M.F.P. nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă citate la secțiunea B punctul 1 din prezenta decizie.

În baza prevederilor legale incidente speței și având în vedere considerentele prezentate la secțiunea B, punctul 1 din prezenta decizie, unde s-a analizat aceeași speță, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei.

3. Referitor la suma de lei stabilită de organele de inspecție fiscală ca venit brut suplimentar aferent anului 2005, cauza supusă soluționării este dacă măsura organelor de inspecție fiscală este legală în condițiile în care petentul a realizat venituri în sumă de lei pe care nu le-a înregistrat în contabilitate.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, s-a constatat că în anul 2005 petentul a încasat suma de lei cu chitanța nr./30.05.2005 și nu a înregistrat acest venit în contabilitate, motiv pentru care organele de inspecție fiscală au majorat venitul brut pentru anul 2005 cu suma de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin 2 lit. a** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 49

„(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;”

Având în vedere cele prezentate mai sus se consideră că în mod legal organele de inspecție fiscală au majorat impozitul pe venit aferent anului 2005 cu suma de lei.

4. Referitor la suma de lei reprezentând cheltuieli aferente anului 2005 admise la deducere suplimentar de către organele de inspecție fiscală, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate investi

cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care, contribuabilul nu a fost lezat în drepturile sale.

În fapt, organele de inspecție fiscală au acordat deducere pentru cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix pentru anul 2005, în sumă totală de lei, în plus față de cele calculate de către contribuabil, cu consecința diminuării impozitului pe venit aferent anului 2005.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 187** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată și ale **pct. 13.1** din O.M.F.P. nr. 519 din 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

ART. 187

„Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația va fi respinsă fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.”

„13.1. Contestația poate fi respinsă ca:

[...]

d) lipsită de interes, în situația în care contestatorul nu demonstrează că a fost lezat în dreptul sau interesul său legitim;”

Din cele prezentate mai sus rezultă că prin admiterea la deducere a cheltuielilor în sumă de lei s-a diminuat impozitul pe venit aferent anului 2005, motiv pentru care se consideră că petentul nu a fost lezat în drepturile sale.

F. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe venituri din salarii, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra legalității stabilirii acestei sume.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constat că pentru perioada 01.01.2001 -30.09.2006 petentul datorează un impozit pe veniturile din salarii în sumă delei din care petentul a declarat un impozit în sumă delei și a achitat suma delei.

Organele de inspecție fiscală precizează că în perioada 2002 -2003 impozitul a fost calculat eronat prin aplicarea cotei de 18% iar în anul 2004 nu s-a declarat în întregime impozitul reținut pe statele de plată.

În drept, în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venit din salarii pentru anul 2002, sunt aplicabile prevederile **art. 1** din O.M.F.P. nr. 52/2003 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2002, unde se precizează:

ART. 1

„(1) Pentru determinarea impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2002, în baza prevederilor art. 8 alin. (4) și ale art. 13 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 493/2002, se stabilește următorul barem anual:

Venitul anual impozabil (lei)	Impozitul anual (lei)
până la 23.000.000	18%
23.000.001 - 58.800.000	4.140.000 + 23% pentru ceea ce depășește suma de 23.000.000 lei
58.800.001 - 93.400.000	12.374.000 + 28% pentru ceea ce depășește suma de 58.800.000 lei
93.400.001 - 130.500.000	22.062.000 + 34% pentru ceea ce depășește suma de 93.400.000 lei
peste 130.500.000	34.676.000 + 40% pentru ceea ce depășește suma de 130.500.000 lei

iar în ceea ce privește stabilirea impozitului pe venituri din salarii pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile art. 1 din O.M.F.P. nr. 192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, unde se precizează:

ART. 1

„(1) Pentru determinarea impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, în baza prevederilor art. 101 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precum și ale art. 8 alin. (4) și ale art. 13 alin. (6) din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobată cu modificări prin Legea nr. 493/2002, cu modificările și completările ulterioare, se stabilește următorul barem anual:

Venit anual impozabil (lei)	Impozitul anual (lei)
până la 27.000.000	18%
27.000.001 - 67.000.000	4.860.000 + 23% pentru ceea ce depășește suma de 27.000.000 lei
67.000.001 - 106.900.000	14.060.000 + 28% pentru ceea ce depășește suma de 67.000.000 lei
106.900.001 - 149.400.000	25.232.000 + 34% pentru ceea ce depășește suma de 106.900.000 lei
peste 149.400.000	39.682.000 + 40% pentru ceea ce depășește suma de 149.400.000 lei

Din textele de lege citate mai sus rezultă că pentru stabilirea impozitului pe venitul anual pentru anii 2002 și 2003 se utilizează un barem anual de impunere, cotele de impozitare fiind diferite în funcție de venitul anual realizat.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a calculat impozitul pe veniturile din salarii pentru anii 2002 și 2003 prin aplicarea unei

cote unice de 18%, fapt ce contravine prevederilor legale menționate, iar pentru anul 2004 organele de inspecție fiscală au constatat că petentul nu a declarat întreaga sumă reprezentând impozitul pe venituri din salarii cuprins în statele de plată.

Din cele prezentate mai sus și având în vedere prevederile legale incidente speței, rezultă că, în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit din salarii de virat aferent anilor 2002, 2003 și 2004 în sumă de lei.

15. Referitor la suma de lei reprezentând impozit pe venituri din activități independente, cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează această sumă în condițiile în care au fost încheiate contracte de colaborare cu avocați stagiaari, pentru care cabinetul de avocatură nu a reținut și virat impozitul pe venit prin reținere la sursă.

În fapt, în anul 2005 cabinetul de avocatură a încheiat două contracte de colaborare cu avocați stagiaari pentru care a achitat, în perioada aprilie 2005 – septembrie 2006, suma de lei din care s-au reținut doar obligațiile către Baroul de avocați conform Statutului avocaților și Legii nr. 51/1995.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 52 alin. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 conform căruia cabinetul de avocatură avea obligația de a reține și vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate în cotă de 10% din veniturile brute și, ca urmare, au stabilit un impozit pe venit în sumă delei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 52** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, republicat, unde se precizează:

ART. 52

„Retinerea la sursă a impozitului reprezentând plăți anticipate pentru unele venituri din activități independente

(1) Plătitorii următoarelor venituri au obligația de a calcula, de a reține și de a vira impozit prin reținere la sursă, reprezentând plăți anticipate, din veniturile plătite:

[...]

d) venituri din activități desfășurate în baza contractelor/convențiilor civile încheiate potrivit Codului civil; [...]

(2) Impozitul ce trebuie reținut se stabilește după cum urmează:

a) în cazul veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. a) - e), aplicând o cotă de impunere de 10% la venitul brut; [...]

(3) Impozitul ce trebuie reținut se virează la bugetul de stat până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a fost plătit venitul, cu excepția impozitului aferent veniturilor prevăzute la alin. (1) lit. f), pentru care termenul de virare este reglementat potrivit titlului IV.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că plătitorii de venit din activități realizate în baza contractelor sau convențiilor au obligația să rețină și să vireze

impozit prin reținere la sursă, cu titlul de plăți anticipate, în procent de 10% din venitul brut.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a încheiat două contracte de colaborare cu avocați stagiași pentru care a achitat, în perioada aprilie 2005 – septembrie 2006, suma delei, pentru care nu a reținut și virat impozitul în procent de 10% conform prevederilor legale în vigoare.

Referitor la susținerea petentului că cele două contracte de colaborare au fost încheiate conform Statutului avocaților și Legii nr. 51/1995 și că nu le sunt aplicabile prevederile Codului fiscal, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației pe motiv că cele două acte normative la care face referire petentul reglementează organizarea și exercitarea profesiei de avocat fără a se face vreo precizare în ceea ce privește impozitul pe venit, acesta fiind reglementat de legislația fiscală.

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului un impozit pe venitul realizat în baza contractelor de colaborare în **sumă delei.**

Având în vedere că în unele situații organele de inspecție fiscală în mod legal nu au admis la deducere unele cheltuieli iar în altele măsura de neadmitere la deducere nu se justifică și ținând cont de faptul că în actul de control nu se precizează care este impozitul aferent fiecărei categorii de cheltuieli în parte, urmează să se desființeze:

- decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006 privind suma delei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2002;
- decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006 privind suma de lei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2003;
- decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006 privind suma de lei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2004;
- decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006 privind suma de lei, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2005;
- decizia privind obligațiile fiscale suplimentare nr. din 11.12.2006 privind suma de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă decât cea care a efectuat controlul să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la recalcularea sumelor, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Desființarea are la **bază prevederile art. 186 alin (3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din

Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7 și 12.8** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005**, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

12.8. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii.”

G. Referitor la accesoriile în sumă de lei, reprezentând lei majorări impozit pe venit din activități independente, lei majorări impozit pe venit global, lei majorări impozit pe venit din salarii și lei majorări impozit pe venit din activități desfășurate în baza contractelor civile.

În fapt, prin Decizia nr./11.12.2006, ce face obiectul contestației, organele de inspecție fiscală au calculat majorări și penalități de întârziere în sumă totală delei, după cum urmează:

- pentru nevirarea în termen legal a impozitului pe venit din activități independente reprezentând plăți anticipate aferente perioadei 2001 – 2005 s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei;

- pentru nevirarea în termen legal a impozitului pe venit global aferent perioadei 2002 -2005 s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, conform prevederilor art. 13 din O.G. nr. 11/1996, art. 1 din O.G. nr. 26/2001, art. 12 - 14 din O.G. nr. 61/2002 și art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003;

- pentru nevirarea în termen legal a impozitului pe venit din salarii s-au calculat majorări în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, conform prevederilor art. 13 din O.G. nr. 11/1996, art. 1 din O.G. nr. 26/2001, art. 12 - 14 din O.G. nr. 61/2002 și art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003;

- pentru nevirarea în termen legal a impozitului pe venit din activități desfășurate în baza contractelor civile s-au calculat majorări în sumă delei și penalități de întârziere în sumă de lei, conform prevederilor art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003.

În drept, pentru perioada ce face obiectul actului contestat, sunt aplicabile următoarele acte normative:

- art. 13¹ din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare cu modificările și completările ulterioare, aplicabilă până la 31.12.2002, care stipulează:

ART. 13¹

„Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților. ”

- art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61/2002, privind colectarea creanțelor bugetare, aplicabil începând cu data de 01.01.2003, care stipulează:

ART. 12

„Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere. Dobânzile și penalitățile de întârziere datorate sunt cheltuieli nedeductibile la calculul profitului impozabil.

ART. 13

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele de obligații bugetare, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv.

ART. 14

(1) Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților.”

- începând cu 1.01.2004, art. 114, 115 și 120 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„ART. 114

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]

ART. 115

„(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), se datorează dobânzi după cum urmează:

a) pentru diferențele de impozite și taxe, stabilite de organele competente, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței impozitului sau taxei, pentru care s-a stabilit diferența, până la data stingerii acesteia inclusiv; [...]

ART. 120

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. ”

Articolul 120 a fost modificat prin Legea n. 210/2005 privind aprobarea Ordonanței Guvernului nr. 20/2005 pentru modificarea și completarea Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, care intră în vigoare de la data de 15.07.2005, astfel:

„(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,6% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din textele de lege mai sus citate se reține că pentru creanțele fiscale datorate și neachitate în termen, contribuabilii datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Având în vedere că pentru debitele în sumă totală delei, care au generat obligațiile fiscale accesorii, au fost desființate deciziile de impunere anuale nr., nr., nr., nr. din data de 05.12.2006 și decizia de impunere nr. din 11.12.2006 și având în vedere principiul de drept "*accessorium sequitur principale*", accesoriul urmează principalul, urmează să se desființeze și decizia nr. din 11.12.2006 pentru obligațiile fiscale accesorii aferente în sumă delei, urmând ca organele fiscale, prin altă echipă să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la recalcularea accesoriilor, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 48 alin 4 lit. a și alin. 7, art. 49 alin 2 lit. a și art. 52 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 108, 114, 115, 120 și 187 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pct. 102.5 și 107.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 13, 14, 15, 16 și 46 din O.M.F.P. 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 O.G. nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, art. 2, 3 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art. 1 din H.G. nr. 424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, art. 10 alin. 1 lit. a, art. 16, alin. 4, lit. g și j din O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, art. 16 pct. 2 din H.G. nr. 54/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, art. 4 din O.G. nr. 36/2002 privind impozitele și taxele locale, , art. 64 și 91⁶ alin. 2 din Codul de procedură penală, pct. 12.1, 12.7, 12.8 și 13.1 din O.M.F.P. nr. 519 din 2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 1 din O.M.F.P. nr. 52/2003 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2002, art. 1 din O.M.F.P. nr. 192/2004 privind stabilirea baremului anual de impunere și a deducerii personale de bază pentru calculul impozitului pe venitul anual global impozabil realizat în anul fiscal 2003, art. 13¹ din O.G. nr. 11/1996 privind executarea creanțelor bugetare, modificată prin O.G. nr. 26/2001, art. 12, 13 și 14 din O.G. nr. 61/2001 privind colectarea creanțelor bugetare, republicată, se:

DECIDE:

- 1. Anularea** deciziei de impunere anuală nr. din 19.12.2006;
- 2. Desființarea** următoarelor decizii de impunere:
 - decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006, privind **suma delei**, reprezentând impozit pe venit aferent anului 2002;
 - decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006, privind **suma delei** reprezentând impozit pe venit aferent anului 2003;
 - decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006, privind **suma delei** reprezentând impozit pe venit aferent anului 2004;
 - decizia de impunere anuală nr. din 05.12.2006, privind **suma de lei** reprezentând impozit pe venit aferent anului 2005;
 - decizia de impunere nr./11.12.2006, privind **suma de lei** reprezentând: lei majorări și penalități aferente impozitului pe venit din activități independente șilei majorări și penalități aferente impozitului pe venit global, lei impozit pe venit din salarii, lei majorări impozit pe venit din

salarii,lei impozit pe venit din activități desfășurate în baza unor contracte civile și lei majorări aferente impozitului pe venit din activități desfășurate în baza unor contracte civile, în vederea reanalizării cauzei strict pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și a prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată în termen de 30 zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Suceava, în termen de 6 luni de la data comunicării, conform procedurii legale.