

DECIZIA nr 36/2014
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinetul de avocat X,
prin reprezentanta legala, doamna **X,**
inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AFP Sector 2, cu adresele nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X,** prin reprezentanta legala, doamna **X** si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de **29.05.20x,** inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x/11.06.20x, completata prin adresa inregistrata la DGFP-MB sub nr. xx/26.07.20x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **30.04.20x,** emise de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat X,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = accesorii aferente TVA,
din care cabinetul contesta numai:
- **x** = TVA stabilita suplimentar de plata;
- **x lei** = accesorii aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit,
din care contribuabila contesta numai:
- **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
- **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit.
din care contribuabila contesta numai:
- **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
- **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit.
din care contribuabila contesta numai:
- **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
- **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X**, prin reprezentantul legal, doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

Autoturismele cabinetului au fost achizitionate in scopul desfasurarii activitatii, in sensul ca acestea au fost folosite exclusiv in vederea reprezentarii intereselor clientilor in fata instantelor din Bucuresti si din alte judete din tara.

In multe judete sau orase nu exista mijloace de transport in comun. Clientii nu pun la dispozitia avocatului autoturisme in vederea reprezentarii intereselor lor in fata instantelor de judecata.

Contravaloarea deplasarilor a fost refacturata catre clientii cabinetului, ceea ce inseamna ca in cadrul cabinetului deplasările erau asigurate de catre cabinetul de avocat si nu de catre clientii acestuia. Faptul ca nu au fost intocmite foi de parcurs nu inseamna ca aceste autoturisme nu au fost folosite in desfasurarea activitatii.

Contribuabila considera ca ii sunt aplicabile dispozitiile art. 48 alin 7 lit I¹, pct 2 si art. 145¹ alin 1 lit c din Codul fiscal, cu privire la exceptia vehiculelor utilizate pentru transportul de persoane cu plata.

In concluzie, contribuabila subliniaza urmatoarele aspecte :

- activitatea de avocat presupune reprezentarea clientilor in fata instantelor din diferite orase ale Romaniei;
- necesitatea efectuării de deplasari in vederea realizării de venituri;
- existenta imputernicirilor avocatale din care rezulta ca prin intermediul cabinetului a fost asigurata asistenta juridica in diferite judete din tara;
- existenta facturilor prin intermediul carora au fost refacturate cheltuielile de deplasare efectuate pe baza imputernicirilor de reprezentare in fata instantelor de judecata.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AFP Sector 2 a emis urmatoarele decizii de impunere contestate:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- x lei = TVA stabilita suplimentar de plata;
 - x lei = accesorii aferente TVA,
- din care cabinetul contesta numai:
- **x** = TVA stabilita suplimentar de plata;
 - **x lei** = accesorii aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit, din care contribuabila contesta numai:
 - **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit, din care contribuabila contesta numai:
 - **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x lei = accesorii aferente impozitului pe venit, din care contribuabila contesta numai:
 - **x lei** ($x \times 16\%$) = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x** = accesorii aferente impozitului pe venit.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la diferentele de impozit pe venit in suma de x lei ($x + x + x$) stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x:

Organele de control din cadrul AFP Sector 2 au efectuat control la **Cabinetul de avocat X**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila, stabilind suplimentar, pentru perioada 20.03.2008 – x.12.2011, diferentele de impozit pe venit de plata, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul 2008:

Nu s-a modificat baza impozabila.

Referitor la anul 2009:

1. – x lei – venituri declarate in anul 2012;
2. - x lei – cheltuieli cu combustibilul, care incepand cu data de 01.05.2009 nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit I¹) din Codul fiscal;
3. – x lei – documente pe numele altui beneficiar;
4. – x lei – facturi x.

Contribuabila contesta numai cheltuielile nedeductibile cu combustibilul in suma de x lei.

Referitor la anul 2010:

1. - x lei – cheltuieli cu combustibilul, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit I¹⁾ din Codul fiscal;
2. – x lei – documente pe numele altui beneficiar;
3. – x lei – amortizare mobilier.

Contribuabila contesta numai cheltuielile nedeductibile cu combustibilul in suma de x lei.

Referitor la anul 2011:

1. – x lei – venituri declarate in anul 2012;
2. – x lei cheltuieli cu combustibil, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit.I¹⁾ din Codul fiscal;
3. – x lei – documente pe numele altui beneficiar;
4. – x lei – amortizare mobilier.

Contribuabila contesta numai cheltuielile nedeductibile cu combustibilul in suma de x lei.

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabila are dreptul de a deduce cheltuielile cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2009 – 2011, in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009, x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011), in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, cheltuielile cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada mai 2009 – 2011, in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009, x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011), au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat acestea nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit I¹⁾ din Codul fiscal.

In drept, conform dispozitiilor art. 48 alin (1) si (7) lit I¹⁾ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 39 din HG nr. 44/2004:

“Art. 48. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

I¹⁾ în perioada **1 mai 2009-x decembrie 2010**, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

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

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

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

Litera l¹) a fost introdusă prin punctul 7. din Ordonanța de urgență nr. 34/2009 începând cu 01.05.2009.

“**Art. 48 (1)** Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.”

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 37. din Ordonanța de urgență nr. 109/2009 începând cu 01.01.2010.

“**Art. 48 (1)** Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

l¹) în perioada **1 ianuarie 2011-x decembrie 2011** inclusiv, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii**:

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

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

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

Litera l¹) a fost modificată prin punctul 12. din Ordonanță de urgență nr. 117/2010 începând cu 01.01.2011.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in perioada 01 mai 2009 – x.12.2011, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii, a fost limitat integral dreptul de deducere pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevazute de lege.**

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmatoarele cheltuieli cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2009 – 2011, in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009, x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011), au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat acestea nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit l¹) din Codul fiscal.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarului cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in perioada **01.05.2009 – x.12.2011**, avand in vedere urmatoarele considerente:

- contribuabila a desfasurat activitatea de avocat, singura, **fara salariati** si fara avocati colaboratori;

- vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii reprezinta **vehiculele utilizate de angajator** pentru **transportul angajatilor** in scopul desfasurarii activitatii economice la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la si de la sediul angajatorului la locul in care se desfasoara efectiv activitatea ori la si de la resedinta angajatilor/locul convenit de comun acord la locul de desfasurare a activitatii, atunci cand **exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport** si **exista un acord colectiv intre angajator si angajati** prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport; vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plata sunt vehicule care contribuie **in mod esential** la prestarea directa a serviciilor cu plata si fara de care serviciile nu pot fi efectuate;

- exceptiile prevazute la art. 48 alin (7) lit. 1¹) din Codul fiscal nu se aplica prin asimilare in cazul vehiculului utilizat de **avocat**, care **nu are calitatea de angajat**, iar vehiculul nu reprezinta mijlocul prin care se realizeaza prestarea de servicii cu plata, respectiv a **serviciilor de avocatura**, aceste servicii **putand sa fie desfasurate indiferent daca avocatul dispune sau nu de mijloc de transport**; in cazul unei prestari de servicii cu plata desfasurate cu un vehicul, mijlocul de transport joaca rolul principal, esential, fiind practic mijlocul de productie prin care se realizeaza venitul, cum sunt de exemplu transportul de persoane cu plata, servicii de curierat cu plata, inchirierea mijloacelor de transport etc; in acelasi sens este si punctul de vedere al directiei de specialitate de MFP;

- faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasarea la sediul clientilor sau al instantelor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a cauzei avand in vedere ca **limitarea speciala a dreptului de deducere** prevazuta de art. 48 alin. 7 lit. 1¹ din Codul fiscal, **vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii**, cu exceptiile anume enumerate in textul articolului; de altfel, in masura in care autoturismele nu sunt utilizate in folosul desfasurarii activitatii contribuabililor platitori de impozit pe venit, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente de la art. 48 alin. (4) din Codul fiscal. In acest sens, se retine ca **pentru a se incadra in exceptiile pentru care nu se aplica limitarea speciala a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clientilor trebuie sa fie efectuata in scop de interventie, reparatii, pază și protectie, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea avocaturilor la sediul clientilor ori a instantelor, asa cum eronat sustine contestatara;**

- exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 48 alin. 7 lit. 1¹ din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul "exclusiv" al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna X, cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009, x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011), respectiv cu privire la diferentele de impozit pe venit in suma de 2x lei (x + x + x) stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x.

3.2 Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma totala de x individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x):

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x prin Decizia de impunere nr. x, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 din prezenta decizie s-au retinut ca fiind datorate debitele reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011, iar, pe de alta parte, contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata.

In drept, potrivit art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la suma de x lei $\{(x \times 883 \times 0.04\%) + (x \times 230 \times 0.04\%) + (x \times 167 \times 0.04\%) + (x \times 15\%)\}$ reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul

net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata (**contestate**), individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contribuabilei a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit (a se vedea pct. 3.1 din prezenta decizie), rezulta ca aceasta datoreaza accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata, **contestate**, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de doamna **X**, cu privire la accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata, **contestate**.

3.3 Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de x:

Organele de control din cadrul AFP Sector 2 au efectuat control la **Cabinetul de avocat X**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, pe numele cabinetului, prin care s-au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de control, TVA stabilita suplimentar de plata se compune din:

Referitor la anul 2008:

Nu s-au constatat diferente de plata.

Referitor la anul 2009:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii x emise pe alt nume;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 145¹ alin 1 din Codul fiscal;
- x lei – TVA inscrisa in facturi emise pe alt nume.

Contribuabila contesta TVA in suma de **x lei** aferenta achizitiei de combustibil.

Referitor la anul 2010:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de mobilier destinat altei adrese decat sediul cabinetului;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii x emise pe alt nume;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 145¹ alin 1 din Codul fiscal;
- x lei – TVA inscrisa in facturi emise pe alt nume;
- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei autoturismului x care nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art. 145¹ alin 1 din Codul fiscal.

Contribuabila contesta TVA in suma de **x lei** aferenta achizitiei de combustibil si TVA in suma de **x lei** aferenta achizitiei autoturismului x.

Referitor la anul 2011:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de servicii x;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 145¹ alin 1 din Codul fiscal;
 - x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei autoturismului x care nu se incadreaza la exceptiile prevazute la art. 145¹ alin 1 din Codul fiscal.
- Contribuabila contesta TVA in suma de **x lei** aferenta achizitiei de combustibil si TVA in suma de **x lei** aferenta achizitiei autoturismului x.

Cauza supusa solutionarii este daca cabinetul de avocat are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de vehicule și de combustibil in suma totala de x pentru perioada 2009 - 2011, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina x diferente suplimentare de TVA, pentru perioada 2009 – 2011, in suma totala de x, urmare neacordarii deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de vehicule si de combustibil destinat functionarii vehiculelor utilizate de contribuabila.

In drept, potrivit art. 145¹ "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, in vigoare in perioada 01.05.2009 – x.12.2011:

"Art. 145¹. – (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule** și nici **taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile**, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

b) **vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată**, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării."

Norme metodologice:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

(...) **e)** vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie sunt cuprinse și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea ori la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport; (...)**

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin **vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.**

Punctul 45¹ a fost modificat prin punctul 17. din Hotărârea nr. 150/2011 începând cu **01.03.2011**.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in perioada 01 mai 2009 – x.12.2011, in cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate **exclusiv pentru transportul rutier de persoane**, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevazute de lege.**

In speta, prin decizia de impunere nr. x, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat X** diferente suplimentare de TVA, pentru perioada 01.05.2009 – x.12.2011, in suma totala de x, urmare neacordarii deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de vehicule si de combustibil destinat functionarii vehiculelor utilizate de contribuabila.

Avand in vedere:

- toate aspectele retinute la pct. 3.1 din prezenta decizie;
- limitarea integrala a dreptului de deducere se refera atat la achizitia de vehicule, cat si la achizitia de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevazute de lege;
- contribuabila nu a depus documente din care sa rezulte ca indeplineste conditiile legale privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in cota de 100% pentru perioada 01.05.2009 – x.12.2011, desi exceptiile sunt de stricta interpretare si, mai mult, textul art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimitere la caracterul "**exclusiv**" al utilizarii autoturismelor pentru destinațiile anume precizate;

urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X**, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de x individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru Cabinetul de avocat X, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost eronat calculate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii in suma totala de x lei, pentru perioada 26.04.2009 – 23.04.20x aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata pentru anii 2009 - 2011.

In drept, potrivit art. 85, art. 86, art. 110, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 119. - (1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere".

"Art. 120. - (1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobanzile se datoreaza incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care sa stabilit diferenta si pana la data stingerii acesteia inclusiv".

"Art. 120¹. - (1) Plata cu intarziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de intarziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalitatii de intarziere se stabileste astfel:

a) daca stingerea se realizeaza in primele 30 de zile de la scadenta, nu se datoreaza si nu se calculeaza penalitati de intarziere pentru obligatiile fiscale principale stinse;

b) daca stingerea se realizeaza in urmatoarele 60 de zile, nivelul penalitatii de intarziere este de 5% din obligatiile fiscale principale stinse;

c) dupa implinirea termenului prevazut la lit. b), nivelul penalitatii de intarziere este de 15% din obligatiile fiscale principale ramase nestinse.

(3) Penalitatea de intarziere nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor".

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de TVA pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, precum si faptul ca in sarcina contribuabilei a fost retinut debitul de natura TVA (contestata) (a se vedea pct. 3.3 din prezenta decizie), rezulta ca aceasta datoreaza accesoriile in suma totala de x lei, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X**, cu privire la accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 48, art. 145¹ din Legea nr. 571/2004 privind Codul fiscal, 45¹ din HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva urmatoarelor decizii de impunere emise de AFP Sector 2:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat X**, cu privire la urmatoarele obligatii de plata:

- x = TVA stabilita suplimentar de plata;
- x lei = accesorii aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna X, cu privire la urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in plus;
- x = accesorii aferente impozitului pe venit.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.