



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de
Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului M.
Biroul Solutionarea Contestatiilor



Decizia nr. 306 din 12.07.2012 privind solutionarea contestatiei formulate de **X**, cu domiciliul fiscal in B. M., bd. R., nr. ../.., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. sub nr...../19.06.2012

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. a fost sesizata de catre Activitatea de Inspectie Fiscala prin adresa nr...../18.06.2012, inregistrata sub nr...../19.06.2012 asupra contestatiei depuse de X impotriva deciziilor de impunere nr...../26.04.2012, emise in baza raportului de inspectie fiscala incheiat in data de 26.04.2012.

Contestatia are ca obiect suma totala de lei, reprezentand:

- lei - impozit pe venit;
- lei - majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;
- lei - taxa pe valoarea adaugata;
- lei - majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente taxei pe valoarea adaugata.

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 Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte asupra contestatiei.

I. Prin contestatia formulata, X solicita admiterea acesteia si anularea actelor administrative fiscale atacate, motivand urmatoarele:

In urma controlului, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2010 X a inregistrat o cifra de afaceri de lei, mai mare decat plafonul de scutire in scopuri de TVA stabilit de art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003, respectiv de lei, insa conform dispozitiilor acestui articol, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru inregistrarea ca platitor de TVA este constituita din valoarea totala, exclusiv taxa.

Astfel, prin excluderea taxei de lei, rezulta o cifra de afaceri de lei, inferioara plafonului de lei, conditii in care nu exista obligatia de inregistrare ca platitor de TVA incepand cu luna februarie 2011.

Referitor la impozitul pe venit pentru anul 2010, organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila fiscal suma de lei, reprezentand cheltuieli cu telefonul inregistrat pe persoana fizica D. I..

Acest telefon este folosit pentru desfasurarea activitatii in calitatea sa de avocat titular al biroului, numarul de telefon fiind cunoscut de catre clienti, prin urmare cheltuielile in suma de lei au fost efectuate in scopul realizarii venitului, fiind deductibile fiscal conform art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal.

Cheltuielile cu combustibilul in suma de lei au fost considerate in mod nejustificat nedeductibile fiscal in conditiile in care au fost efectuate pentru alimentarea autoturismului care deservește cabinetul.

Daca s-ar fi intocmit ordin de deplasare pentru fiecare deplasare, ar fi crescut si cheltuielile deoarece ar fi trebuit calculata si indemnizatia de deplasare conform art. 48 alin. (5) pct. 1 din Codul fiscal, in limita a de ... ori nivelul legal stabilit pentru institutiile publice.

Suma de lei achitata la data de 27.10.2010 nu reprezinta avans autoturism, asa cum au retinut in mod gresit organele de inspectie fiscala, aceasta plata reprezentand valoarea reziduala si este deductibila fiscal.

Tot deductibil fiscal este si avansul achitat in scopul achizitionarii unui autoturism iar amortizarea se calculeaza abia din momentul livrarii acestuia.

Organele de inspectie fiscala au considerat in mod nejustificat nedeductibile fiscal cheltuielile privind consumul de gaz si curent pentru biroul din C. in suma de lei, precum si cheltuielile pentru modernizarea biroului.

La domiciliul din C. este amenajat intr-o camera de la parterul locuintei un birou pentru arhiva si biblioteca cabinetului avocatial, pentru care o parte din cheltuielile cu intretinerea imobilului revine cabinetului.

Cheltuielile cu modernizarea biroului au fost efectuate la sediul din B. M., constand in inlocuire geamuri termopan, inlocuire usa birou, zugraveli interioare, toate evaluate la suma de lei.

Avand in vedere ca imobilul este folosit in baza unui contract de comodat, cheltuielile efectuate in scopul intretinerii si modernizarii acestui spatiu revin in exclusivitate cabinetului.

Cu privire la impozitul pe venit pentru anul 2009, organele de inspectie fiscala au inclus ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile cu factura de telefon precum si cheltuielile cu carburantul, fiind stabilita in mod eronat si baza de calcul a veniturilor realizate.

Organele de inspectie fiscala nu au retinut explicatiile referitoare la veniturile realizate desi au fost prezentate contracte de asistenta juridica, de unde rezulta ca sumele de plata au fost stabilite esalonat, iar obligatia de plata finala este la terminarea procesului, pentru unele s-a prezentat si chitanta in original, pentru a dovedi existenta corecturilor pe ambele exemplare si faptul ca inregistrarea veniturilor a fost efectuata in mod corect.

II. Prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.04.2012, organele de inspectie fiscala din cadrul Activitatii de Inspectie Fiscala au constatat urmatoarele:

Forma inspectiei fiscale a fost inspectie fiscala generala si a vizat perioada 01.01.2008 – 31.12.2011.

X are ca obiect principal de activitate: Servicii de avocatura, cod CAEN 7411.

Referitor la taxa pe valoarea adaugata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

In urma verificarii veniturilor realizate in anul 2010 s-a constatat ca, X a inregistrat o cifra de afaceri de lei, mai mare decat plafonul de scutire de TVA stabilit conform art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003. Plafonul in scopuri de TVA este de 35.000 euro, al carui echivalent in lei se stabileste la cursul de schimb de lei/euro, comunicat de Banca Nationala a Romaniei la data de 31.12.2006, respectiv lei, care se rotunjeste la lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca plafonul de scutire de TVA a fost depasit in data de 07.12.2010, fiind realizate pana la aceasta data venituri in suma de lei, motiv pentru care X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2011.

Conform art. 153 alin. (1) lit. b), persoanele impozabile trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit.

Contribuabilul nu a solicitat inregistrarea ca platitor de TVA.

Pct. 62 alin. (2) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr. 44/2004 prevede ca in sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, in cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, in termenul prevazut de lege, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata in mod normal in scopuri de taxa, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva

ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat inregistrarea in termenul prevazut de lege si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

Astfel, potrivit art. 152 alin. (6) din Legea nr. 571/2003 coroborat cu pct. 62 din Norme, daca persoana impozabila nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind plata taxei de plata si accesoriile aferente de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa iar persoana respectiva are dreptul/obligatia de ajustare a TVA in primul decont depus dupa inregistrare, in conditiile art. 148-149 din Codul fiscal.

In baza prevederilor art. 148 lit. a) din Codul fiscal, persoana impozabila poate sa ajusteze taxa deductibila aferenta serviciilor neutilizate si a bunurilor de natura stocurilor constatate (deductibile fiscal) pe baza de inventariere.

Pentru perioada 01.02.2011 – 31.12.2011, contribuabilul are dreptul/obligatia de ajustare a TVA deductibila in primul decont pe care urmeaza sa il depuna.

Organele de inspectie fiscala au trecut la verificarea evidentei primare, respectiv a registrului de casa, constatand urmatoarele:

In perioada 01.02.2011 – 31.03.2011, contribuabilul a inregistrat incasari in suma de lei pentru care TVA colectata este de lei.

De la data de 25.04.2011, cand X avea obligatia de plata si de depunere a decontului de TVA pentru aceasta perioada si pana la data de 25.04.2012 au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de lei, conform art. 119 alin. (1) si art. 120¹ alin. (2) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 nr. 92/2003.

In perioada 01.04.2011 – 30.06.2011, contribuabilul a inregistrat incasari in suma de lei pentru care TVA colectata este de ... lei.

De la data de 25.07.2011, cand X avea obligatia de plata si de depunere a decontului de TVA pentru aceasta perioada si pana la data de 25.04.2012 au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In perioada 01.07.2011 – 30.09.2011, contribuabilul a inregistrat incasari in suma de lei pentru care TVA colectata este de lei.

De la data de 25.10.2011, cand X avea obligatia de plata si de depunere a decontului de TVA pentru aceasta perioada si pana la data de 25.04.2012 au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In perioada 01.10.2011 – 31.12.2011, contribuabilul a inregistrat incasari in suma de lei pentru care TVA colectata este de lei.

De la data de 25.01.2012, cand X avea obligatia de plata si de depunere a decontului de TVA pentru aceasta perioada si pana la data de 25.04.2012 au fost calculate dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Astfel, pentru perioada 01.02.2011 – 31.12.2011, organele de inspectie fiscala au stabilit taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara nr. lei, dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Referitor la impozitul pe venit, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

In anul 2008, conform declaratiei inregistrate la AFP B. M. sub nr./15.05.2009, contribuabilul a realizat un venit net in suma de ... lei, pentru care a fost calculat un impozit pe venit in suma de ... lei.

X a dedus cheltuieli cu telefonul inregistrat pe persoana fizica D. I. in suma de lei, fiind incalcate prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora nu sunt deductibile fiscal sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

De asemenea, contribuabilul a inregistrat in anul 2008 cheltuieli cu combustibilul in suma de lei.

In aceasta perioada, X a detinut un autoturism care a fost folosit pentru desfasurarea activitatii, respectiv pentru deplasari de la domiciliul din loc. C. la biroul de avocatura din loc. B. M., la instantele de judecata, la clienti si alte activitati administrative.

Bonurile fiscale privind achizitia de carburanti nu au respectat prevederile art. 1 alin. (2) lit. a) din O.M.F.P. nr. 293/2006 care precizeaza ca bonul fiscal aferent carburantilor auto achizitionati in vederea desfasurarii activitatii sta la baza inregistrarii in contabilitate daca este stampilat si are inscise denumirea cumparatorului si numarul de inmatriculare al autovehiculului.

Organele de inspectie fiscala au estimat cheltuielile de deplasare astfel:

Avand in vedere distanta de ... de km/zi pe ruta C. – B. M. si inapoi si de ... km/zi parcursi in scopuri administrative, rezulta ...km/zi, km/luna si km parcursi in ... luni lucratoare.

Tinand cont de un consum mediu de carburanti de ...% si de un pret mediu de lei/litru rezulta cheltuieli cu combustibilul in suma de lei, deductibile fiscal.

Suma de lei, reprezentand diferenta intre valoarea carburantilor inregistrati in evidenta contabila de lei si valoarea deductibila a acestora de lei, reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

Conform art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003, pentru a fi deductibile, cheltuielile aferente veniturilor trebuie sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente.

Cap. II lit. B pct. 13-15 din Normele metodologice privind conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, aprobate prin OMF nr. 1040/2004 prevad ca "orice operatiune patrimoniala se consemneaza in momentul efectuarii ei intr-un in scris care sta la baza inregistrarii in evidenta contabila, dobandind astfel calitatea de document justificativ" si ca "inscrisurile care stau la baza inregistrarii in evidenta contabila pot dobandi calitatea de document justificativ numai in cazurile in care furnizeaza toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare", astfel de documente fiind ordinele de deplasare din care sa rezulte scopul si durata deplasarii.

Astfel, pentru anul 2008, organele de inspectie fiscala au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de lei, pentru care au calculat un impozit pe profit suplimentar in suma de lei, majorari si dobanzi de intarziere in suma .. lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei, conform art. 119 alin. (1) si art. 120¹ alin. (2) lit. c) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 nr. 92/2003.

In anul 2009, conform declaratiei inregistrate la AFP B. M. sub nr./17.05.2010, contribuabilul a realizat un venit net in suma de lei, pentru care a fost calculat un impozit pe venit in suma de ... lei.

X a inregistrat in registrul jurnal de incasari si plati ca venituri brute suma de ... lei reprezentand contravaloarea a .. chitante emise in perioada septembrie – decembrie 2009, care au fost corectate prin diminuarea sumelor inscrise in acestea de ... lei, rezultand o diferenta de lei, neinregistrata la venituri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru corectarea chitantelor respective contribuabilul verificat a procedat la taierea sumei inscrise in cifre si in litere de pe exemplarul al doilea, prima fila a chitantelor respective, nefiind retinuta la carnetul de chitante, fiind incalcate prevederile pct. 11 din OMF nr. 3512/2008 care precizeaza ca "in cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza carora se primeste, se elibereaza sau se justifica numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevad asemenea restrictii, documentul intocmit gresit se anuleaza si ramane in carnetul respectiv."

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile efectiv realizate sunt cele inscrise initial in documentele respective si au determinat un venit brut suplimentar in suma de ... lei.

In anul 2009, contribuabilul a inregistrat cheltuieli nedeductibile cu telefonul pe persoana fizica D. I. in suma de lei, precum si cheltuieli in suma de ... reprezentand diverse bunuri si servicii inregistrate pe persoana fizica D. A. in baza facturii nr./21.01.2009 si a chitantelor nr. .../07.07.2009 si nr./26.08.2009, fiind incalcate prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003, conform caruia sumele si bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei.

X a inregistrat cheltuieli cu piesele auto in suma de ... lei in baza bonului fiscal nr. .../19.11.2009, acestea fiind nedeductibile fiscal deoarece depasesc valoarea de ... lei, prevazuta de O.M.F.P. nr. 293/2006.

Astfel, pentru anul 2009, avand in vedere venitul brut suplimentar in suma de ... lei si cheltuielile nedeductibile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe venit suplimentar in suma de lei, dobanzi de intarziere in suma de ... lei si penalitati de intarziere in suma de ... lei.

In anul 2010, conform declaratiei inregistrate la AFP B. M. sub nr. .../17.05.2011, contribuabilul a realizat un venit net in suma de ... lei, pentru care a fost calculat un impozit pe venit in suma de lei.

Veniturile incasate conform chitantelor emise de X sunt in suma de lei si veniturile din vanzarea autoturismului sunt in suma de lei, rezultand venituri brute in suma de lei.

Avand in vedere veniturile brute declarate de contribuabil in suma de lei, rezulta o diferenta de ... lei declarata in plus.

X a inregistrat cheltuieli nedeductibile cu telefonul pe persoana fizica Danciu Ileana in suma de lei.

De asemenea, contribuabilul a inregistrat in anul 2010 cheltuieli cu combustibilul in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au estimat cheltuielile de deplasare astfel:

Avand in vedere distanta de .. de km/zi pe ruta C. – B. M. si inapoi si de .. km/zi parcuri in scopuri administrative, rezulta ...km/zi, ... km/luna si km parcursi in ... luni lucratoare.

Tinand cont de un consum mediu de carburanti de ...% si de un pret mediu de ... lei/litru rezulta cheltuieli cu combustibilul in suma de ... lei, deductibile fiscal.

Suma de lei, reprezentand diferenta intre valoarea carburantilor inregistrati in evidenta contabila de lei si valoarea deductibila a acestora de lei, reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

La data de 09.12.2010, conform chitantei nr. emisa de Primaria C. se face plata taxei auto in suma de lei, din care suma de lei reprezinta majorari de intarziere, fiind incalcate prevederile art.48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. 571/2003, conform carora nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amenzile, confiscarile, dobanzile si penalitatile de intarziere.

S-au incalcat prevederile art. 48 alin. (7) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, conform carora nu sunt deductibile cheltuielile cu amenzile, confiscarile, dobanzile si penalitatile de intarziere.

X a inregistrat ca si deductibile fiscal cheltuielile cu achizitia unui autoturism, astfel:

- la data de 27.10.2010, conform O.P. nr. 1 se face plata in avans pentru achizitionarea unui autoturism de la P. L. R. IFN SA in suma de lei;
- cu foaia de varsamant din data de 03.11.2010 se achita diferenta de lei pentru acoperirea valorii facturii nr./04.10.2010;
- cu foaia de varsamant din data de 11.11.2010 se achita suma de lei iar cu cea din 12.11.2010, suma de lei;
- cu foaia de varsamant din data de 15.11.2010 se achita suma de lei, toate aceste plati fiind facute ca avans pentru achizitionarea autoturismului in suma de lei.

Art. 25 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 prevede ca in cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar iar amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de catre utilizator.

Conform art. 25 alin. (2), in cazul leasingului financiar utilizatorul deduce dobanda nu si rata leasingului.

Valoarea minima de intrare a mijloacelor fixe este de 1.800 lei, conform H.G. nr. 105/2007.

Art. 24 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 precizeaza ca, cheltuielile aferente achizitionarii, producerii, construirii, ansamblarii, instalarii sau imbunatatirii mijloacelor fixe amortizabile se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii, din luna imediat urmatoare achizitionarii mijlocului fix.

Au fost incalcate prevederile art. 48 alin. (7) lit. i) conform carora nu sunt deductibile cheltuielile de amortizare sau de fabricare a bunurilor si drepturilor amortizabile iar amortizarea fiscala se calculeaza conform art. 24 alin. (11) lit. a) din Legea nr. 571/2003.

In luna decembrie, contribuabilul a inregistrat in baza unor centralizatoare, cheltuieli cu utilitatile (gaz si curent) in suma de lei si lucrari de modernizare la "biroul din C." in suma de lei, fara a prezenta documente justificative.

Contribuabilul nu are declarat punct de lucru in C..

In conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003, pentru a fi deductibile fiscal, cheltuielile trebuie sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate cu documente.

Astfel, pentru anul 2010, avand in vedere veniturile brute declarate in plus de ... lei si cheltuielile nedeductibile in suma de lei, organele de inspectie fiscala au determinat un venit net impozabil suplimentar in suma de lei si un impozit pe profit suplimentar in suma de ... lei.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit in suma de lei determinat suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Astfel, in urma verificarii, organele de inspectie fiscala au stabilit un impozit pe venit suplimentar in suma de lei, majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.04.2012 a stat la baza emiterii deciziilor de impunere nr...../26.04.2012 privind obligatiile fiscale datorate de X in suma totala de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de lei, impozit pe venit in suma de lei si majorari, dobanzi si penalitati de intarziere aferente in suma de lei.

III. Luand in considerare sustinerile contestatoarei, constatările organelor de inspectie fiscala, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative invocate de contestatoare si de organele de inspectie fiscala, s-au retinut urmatoarele:

1. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, stabilita suplimentar prin deciziile de impunere nr./26.04.2012 emisa de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.04.2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2010, X a realizat o cifra de afaceri in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca, intrucat plafonul de scutire prevazut de art. 152 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal a fost depasit in data de 07.12.2010, X avea obligatia de a se inregistra ca platitor de TVA pana in data de 10.01.2011, devenind platitor de TVA incepand cu data de 01.02.2011.

In drept, art.152 alin.(1) si (2) din Legea 571/2003, privind Codul Fiscal, in vigoare in luna decembrie 2010, precizeaza:

“(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform art. 125[^]1 alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere,(...)”

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca, X a beneficiat de scutirea de taxa pe valoarea adaugata pana la data de 31.01.2011, avand in vedere ca la data de 07.12.2010 a depasit plafonul de scutire de 35.000 euro.

Alin. (6) al aceluiasi articol prevede:

“(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153”.

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca, X avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de taxa pe valoarea adaugata in termen de ...

zile de la data constatarii depasirii plafonului de scutire. Data depasirii plafonului este sfarsitul 07.12.2010, prin urmare solicitarea inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adaugata trebuia facuta pana la data de 10 ianuarie 2011, devenind platitor de taxa incepand cu data de 01.02.2011.

In perioada februarie - decembrie 2011, X a realizat venituri in suma de lei.

Organele de inspectie fiscala au stabilit **taxa pe valoarea adaugata de plata suplimentara in suma de lei**, reprezentand taxa pe care contribuabilul ar fi trebuit sa o colecteze.

Pct. 62 alin.(2) lit. a) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin Hotararea Guvernului nr.44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare din data de 22 decembrie 2008, precizeaza:

“(2) In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:

a) in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificarii nerespectarii prevederilor legale.

In concluzie, pentru perioada februarie – decembrie 2011, X **datoreaza taxa pe valoarea adaugata in suma de lei**, pe care ar fi trebuit sa o colecteze din veniturile obtinute.

Motivatia contestatoarei ca organele de inspectie fiscala nu au tinut cont de dispozitiile art. 152 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 conform carora, cifra de afaceri care serveste drept referinta pentru inregistrarea ca platitor de TVA este **“constituata din valoarea totala, exclusiv taxa”** si ca prin excluderea din suma de lei a taxei de lei, rezulta o cifra de afaceri de lei, care este inferioara plafonului, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei deoarece asa cum s-a aratat in continutul deciziei, aceasta a depasit plafonul in data de 07.12.2010 iar prevederile invocate au intrat in vigoare la 01.01.2011, prin modificarea art. 152 alin. (2) de art. I pct. 75 din Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 117/2010.

Mai mult, contestatoarea a preluat trunchiat prevederile art. 152 alin. (2) din Legea nr.571/2003, in vigoare incepand cu data de 01.01.2011, care sunt urmatoarele: ***“Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa în situația prevăzută la alin. (7) și (7¹) (...)”***.

Astfel, conform prevederilor legale mentionate mai sus, din valoarea totala se exclude taxa doar in cazul persoanelor impozabile prevazute la alin. (7) și (7¹), respectiv al persoanelor inregistrate deja in scopuri de TVA, care in cursul unui an calendaristic nu depasesc plafonul si care pot solicita scoaterea din evidenta persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

2. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza impozitul pe venit in suma de lei stabilit suplimentar prin deciziile de impunere nr. .../26.04.2012, emise de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, prin raportul de inspectie fiscala incheiat in data de 26.04.2012, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada 2008-2010, X a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu telefonul in suma lei, din care lei in anul 2008, ... lei in anul 2009 si lei in anul 2010, in baza unor facturi emise pe numele persoanei fizice X si nu a cabinetului de avocat.

De asemenea, X a dedus in anul 2009 cheltuieli cu diverse bunuri si servicii in suma de ... lei, inregistrate pe persoana fizica D. A., in baza facturii nr...../21.01.2009 si a chitantelor nr...../07.07.2009 si nr...../26.08.2009.

In drept, art. 48 alin. (1) si (7) lit. a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

“(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:

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

Luand in considerare prevederile legale citate si avand in vedere ca facturile fiscale au fost emise pe numele persoanelor fizice D. I. si D. A. si nu

pe numele X se retine ca suma totala de lei reprezinta cheltuieli efectuate pentru uzul personal sau al familiei si este nedeductibila fiscal.

X a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu combustibil in suma de lei, din care suma de lei in anul 2008 si suma de lei in anul 2010.

In perioada verificata, X a detinut un autoturism care a fost folosit pentru desfasurarea activitatii, respectiv pentru deplasari de la domiciliul din loc. C. la biroul de avocatura din loc. B. M., la instantele de judecata, la clienti si pentru alte activitati administrative.

Organele de inspectie fiscala au estimat cheltuielile de deplasare, avand in vedere distanta de .. de km/zi pe ruta C. – B. M. si inapoi si de .. km/zi parcursi in scopuri administrative, rezultand cheltuieli cu combustibilul deductibile fiscal in suma de lei in anul 2008 si de lei in anul 2010.

Astfel, suma de lei pentru anul 2008 si de lei pentru anul 2010, reprezentand diferenta intre valoarea carburantilor inregistrati in evidenta contabila si valoarea deductibila a acestora, reprezinta cheltuieli nedeductibile fiscal.

In anul 2009, X a inregistrat cheltuieli cu piese auto in suma de ... lei, in baza bonului fiscal nr.../19.11.2009.

In luna decembrie 2010, X a inregistrat cheltuieli cu utilitatile in suma de lei si cheltuieli “de modernizare birou” in suma de lei in baza unor centralizatoare intocmite de contribuabil.

Art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003, prevede:

“(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;”

Pct. 13-15 din 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, aprobate prin Ordinul ministrului finantelor publice nr. 1040/2004, precizeaza:

“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.”

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca X nu are drept de deducere a cheltuielilor cu combustibilul in suma de lei inregistrate in anul 2008 deoarece nu au la baza documente justificative, potrivit legii.

Astfel, pentru justificarea cheltuielilor cu combustibilul in suma de lei inregistrate in anul 2008, contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs, ordine de deplasare sau alte documente din care sa rezulte scopul si durata deplasarilor.

In ceea ce priveste cheltuielile cu combustibilul in suma de lei inregistrate in anul 2010, art. 48 alin. (7) lit. I¹) din Legea nr. 571/2003 prevede:

“(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

I¹) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

Astfel, se retine ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul in suma totala de lei, inregistrate in anul 2010, deoarece autovehiculul utilizat de X nu se incadreaza in nici una din exceptiile mentionate mai sus.

Mai mult, pentru anul 2010, organele de inspectie fiscala au acordat X drept de deducere a cheltuielilor in suma de lei, reprezentand combustibilul necesar pentru transportul la si de la locul de munca.

Cheltuielile cu piese auto in suma de ... lei nu sunt deductibile fiscal deoarece au fost inregistrate in contabilitate in baza bonului fiscal nr. .../19.11.2009 iar bonurile fiscale au constituit document justificativ doar pana la data de 18.02.2009, cand a fost abrogata Hotararea Guvernului nr. 813/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora.

In ceea ce priveste cheltuielile cu utilitatile in suma de lei si cele cu modernizarea biroului in suma de lei, se retine ca acestea nu sunt deductibile fiscal deoarece nu au la baza documente justificative legale, respectiv facturi, fiind inregistrate in evidenta contabila in baza unor centralizatoare intocmite de X.

Sustinerea contestatoarei ca la domiciliul din C. este amenajat intr-o camera un birou pentru arhiva si biblioteca cabinetului si ca o parte din cheltuielile cu intretinerea cabinetului avocatial revine acestuia nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei deoarece X are domiciliul fiscal in B. M., bd. R., nr. ../. si nu are declarat punct de lucru in C..

X a inregistrat in evidenta contabila, in anul 2010, cheltuieli in suma de lei in baza chitantei nr./09.12.2010 emisa de Primaria C., reprezentand plata taxa auto, din care suma de lei reprezinta majorari de intarziere.

“(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Luand in considerare prevederile legale citate se retine ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu majorarile de intarziere in suma de lei, inregistrate de X in evidenta contabila.

In anul 2010, X a inregistrat in evidenta contabila ca fiind deductibile fiscal cheltuielile in suma de ... lei, pentru achizitionarea unui autoturism de la SC P L R IFN SA, platile fiind efectuate prin O.P. nr. ../27.10.2010 si foile de varsamant din data de 03.11.2010, 11.11.2010, 12.11.2010 si 15.11.2010.

Art. 48 alin. (4) lit. c) si alin. (7) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizeaza:

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Art. 24 alin.(1) din acelasi act normativ prevede:

“(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

Art. 25 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 precizeaza:

“(1) În cazul leasingului financiar utilizatorul este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, în timp ce în cazul leasingului operațional, locatorul are această calitate.

Amortizarea bunului care face obiectul unui contract de leasing se face de către utilizator, în cazul leasingului financiar, și de către locator, în cazul leasingului operațional, cheltuielile fiind deductibile, potrivit art. 24.”

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca nu sunt deductibile fiscal cheltuielile in suma de lei aferente achizitionarii de catre X a autoturismului in cauza deoarece acestea se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

Sustinerea contestatoarei ca organele de inspectie fiscala au retinut in mod eronat ca suma de lei achitata la data de 27.10.2010 reprezinta avans deoarece aceasta suma reprezinta valoarea reziduala si este deductibila fiscal, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, deoarece conform prevederilor legale citate mai sus, in cazul leasingului

financiar, utilizatorul este considerat ca un proprietar iar cheltuielile aferente achizitionarii autoturismului, inclusiv valoarea reziduala se recupereaza din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizarii.

In anul 2009, X a inregistrat in registrul jurnal de incasari si plati ca venituri brute suma de lei reprezentand contravaloarea a .. chitante emise in perioada septembrie – decembrie 2009, care au fost corectate prin diminuarea sumelor inscrise in acestea de ... lei, rezultand o diferenta de lei, neinregistrata la venituri.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca pentru corectarea chitantelor respective contribuabilul verificat a procedat la taierea sumei inscrise in cifre si in litere de pe exemplarul al doilea, prima fila a chitantelor respective nefiind retinuta la carnetul de chitante.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit ca veniturile efectiv realizate sunt cele inscrise initial in documentele respective si au determinat un venit brut suplimentar in suma de lei.

Art. 48 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 precizeaza:

“(2) Venitul brut cuprinde:

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

Pct.11 din Normele metodologice de întocmire și utilizare a documentelor financiar-contabile, aprobate prin Ordinul ministrului economiei si finantelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, prevede:

“11. În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul întocmit greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv.”

Luand in considerare prevederile legale citate si cele aratate in continutul deciziei se retine ca la documentele pe baza carora se primeste numerar, categorie in care se incadreaza si cele .. chitante intocmite de X nu se admit corecturi.

In situatia in care chitantele au fost intocmite gresit, acestea ar fi trebuit sa fie anulate si sa ramana in carnetul respectiv, inasa asa cum s-a aratat in continutul deciziei, X nu a procedat conform prevederilor legale mentionate.

Astfel, veniturile in lei, reprezentand diferenta intre suma de lei inscrise initial in chitante si suma de ... lei inregistrata de X constituie venit, pentru care datoreaza impozit.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand impozit pe venit in suma de lei, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

3. Directia Generala a Finantelor Publice a judetului M. este investita sa se pronunte daca X datoreaza majorarile, dobanzile si penalitatile de intarziere in suma totala de lei din care in suma de lei aferente impozitului pe venit si in suma de lei aferente taxei pe valoarea adaugata, calculate prin deciziile de impunere nr./26.04.2012 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala.

In fapt, asa cum s-a aratat la capetele de cerere solutionate anterior, X datoreaza impozitul pe venit in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de lei.

Pentru neachitarea la termen a impozitului pe venit determinat suplimentar organele de inspectie fiscala au calculat majorari si dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Pentru neachitarea la termen a taxei pe valoarea adaugata determinata suplimentar, organele de inspectie fiscala au calculat dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

In drept, art.119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 30.06.2010, precizeaza:

“Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor de plata, se datoreaza dupa acest termen majorari de intarziere”.

Art.120 alin. (1) si alin.(7) din acelasi act normativ, in vigoare pana la data de 30.06.2010, prevede:

“(1) Majorarile de intarziere se calculeaza pentru fiecare zi de intarziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate, inclusiv’.

(7) Nivelul majorarii de intarziere este de 0,1% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Incepand cu data de 01.07.2010 se datoreaza dobanzi si penalitati de intarziere conform art. 119 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificat prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010 care prevede:

“(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 alin. (1) si (7) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, precizeaza:

“(1) Dobanzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, incepand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(7) Nivelul dobanzii de intarziere este de 0,05% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Art.120 alin.(7) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, aplicabil incepand cu 01.10.2010, prevede:

“(7) Nivelul dobanzii de întârziere este de 0,04% pentru fiecare zi de intarziere si poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Luand in considerare prevederile legale citate, se retine ca pentru impozitul pe venit in suma de lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de lei neachitate la scadenta, X datoreaza majorarile si dobanzile de intarziere in suma de lei, respectiv in suma de ... lei.

Art. 120¹ alin. (2) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003, modificata si completata prin Ordonanta de urgenta a Guvernului nr. 39/2010, in vigoare de la data de 01.07.2010, prevede:

“(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”.

In temeiul prevederilor legale citate se retine ca intrucat X nu a achitat impozitul pe venit in suma de ... lei si taxa pe valoarea adaugata in suma de lei in termenul legal, datoreaza penalitatile de intarziere in suma de lei, respectiv in suma de lei, calculate prin aplicarea cotei de 15%.

In concluzie, pentru capatul de cerere reprezentand majorari, dobanzi si penalitati de intarziere in suma de lei aferente impozitului pe venit si taxei pe valoarea adaugata, contestatia urmeaza sa fie respinsa ca neintemeiata.

Pentru considerentele retinute in continutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 210 si art. 216 alin. (1) din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de X, cu domiciliul fiscal in B. M., bd. R., nr. ../...

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul M. in termen de 6 luni de la data comunicarii.

DIRECTOR EXECUTIV