

DECIZIA nr 814/2013
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinetul de avocat X,
prin reprezentantul legal, domnul **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 adresa nr. x, inregistrata la DGFP-MB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X**, prin reprezentantul legal, domnul **X**, si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 2 sub nr. x, completata prin adresele nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **20.05.2013**, emise de AFP Sector 2 in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/29.04.2013:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013 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 lei** = 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/29.04.2013 emisa pentru domnul **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 contribuabilul contesta numai:
 - **x lei** (x lei - x lei) = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x lei** (x lei – x lei) = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- **x lei** = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.
- Contribuabilul le contesta in integralitate.

Pentru anul 2011:

- **x lei** = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.
- Contribuabilul le contesta in integralitate.

Pentru anul 2012:

Organul fiscal a constatat ca baza impozabila s-a modificat cu suma de x lei (cheltuieli neadmise la deducere), suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala inregistrata de contribuabil la nivelul anului 2012.

Contribuabilul contesta numai neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei, respectiv diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu suma de x lei.

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, domnul **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Organul fiscal nu a acordat dreptul de deducere pentru servicii de cazare / pachet de Revelion in suma de x lei (TVA = x lei), conform facturii x la Hotelul x, fara a solicita explicatii privind realitatea si necesitatea acestor cheltuieli pentru realizarea de operatiuni taxabile.

S-a ignorat faptul ca aceste servicii au fost contractate si achitate la data de 19.12.2008 conform facturii X, iar la acea vreme, avea contracte de asistenta juridica sub forma de abonament cu 3 societati de turism, astfel ca avea tot interesul sa intareasca relatiile de parteneriat cu clientii acestuia.

Contribuabilul este proprietarul unei vile de vacanta in orasul Sinaia din anul 2003, astfel incat nu avea nevoie sa cumpere astfel de servicii.

Organul fiscal ar fi putut sa stabileasca ca este irelevanta suma de x lei in totalul veniturilor obtinute in anul 2009 si in raport de obiectul de activitate si cifra de afaceri.

2. Organul fiscal nu a acordat dreptul de deducere pentru o bicicleta in suma de x si pentru suportul de bicicleta pentru haion in suma de x, conform facturii nr. x.

Aceste bunuri au fost achizitionate pentru deplasarea pe timpul verii in special, dar si in tot anotimpul cald, in masura posibilitatilor, pentru deplasarea la sediile de politie, parchete si instante, intrucat in acea perioada masina din dotare avea un consum foarte mare de carburant.

Organul fiscal ar fi putut sa stabileasca ca este irelevanta suma respectiva in totalul veniturilor obtinute in anul 2010 si in raport de obiectul de activitate si cifra de afaceri.

3. Organul fiscal nu a acordat dreptul de deducere pentru un aparat de vibromasaj in suma de x lei, conform facturii nr. x.

Acest bun a fost achizitionat pentru a fi folosit la birou pentru masaj ocazional in vederea detensionarii atunci cand isi desfasoara activitatea de redactare a documentelor din dosare sau la studierea practicii si legislatiei in domeniul juridic.

4. Pentru perioada 2009 – 2012, organul de control nu a acordat drept de deducere atat in ceea ce priveste impozitul pe venit, cat si in ceea ce priveste TVA, pentru cheltuielile cu combustibilul apreciind ca nu a facut dovada utilizarii exclusive a autoturismelor pentru una dintre exceptiile prevazute de lege.

Organul de control nu a avut cunostinta ca domnul avocat foloseste doua autoturisme, intrucat autoturismul X X era amortizat integral pe perioada controlata, iar din 2008 pana in august 2012 nu a dedus niciun bon de combustibil pentru acest autoturism. Incepand cu luna august 2012, pentru acest autoturism a dedus doar 50% din bonul de combustibil, deoarece a aplicat dispozitiile legale cu privire la neutilizarea in mod exclusiv in scopul activitatii economice a acestui autoturism (X X).

In baza Deciziei nr. x, autoturismul X este folosit exclusiv pentru desfasurarea obiectului de activitate, iar autoturismul X X nu este folosit astfel; prin aceeași decizie s-a stabilit procentul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul.

Contestatarul subliniaza faptul ca nu are salariati si nici avocati colaboratori, astfel ca se ocupa singur de realizarea obiectului de activitate.

In perioada mai 2009 – decembrie 2012, in afara dosarelor de instanta din Bucuresti, contribuabilul a avut un numar de 130 de dosare in provincie, unde s-a deplasat cu autoturismul folosit exclusiv pentru desfasurarea activitatii profesionale.

Contestatarul invoca dispozitiile art. 48 din Codul fiscal si ale normelor metodologice de aplicare a art. 145¹ din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004.

Incepand cu luna iulie 2012 a intocmit si foi de parcurs atunci cand avea posibilitatea legala de deducere integrala privind combustibilul. Conform art. 48 alin 7 din Codul fiscal, cheltuielile cu combustibilul efectuate in cadrul activitatii in scopul realizarii de venituri sunt deductibile integral in situatia in care vehiculele sunt utilizate pentru prestarea de servicii cu plata.

5. Intrucat pentru anul 2012 a depus declaratia de venit in care a indicat o pierdere fiscala, accesoriile aferente impozitului pe venit trebuiau sa se calculeze numai pana la data de 01.01.2012 sau pana la data de 13.03.2013, cand a depus aceasta declaratie, cata vreme a avut platit in avans suma de x lei.

Diferentele de impozit pe venit de plata trebuiau sa fie compensate cu sumele platite in avans.

La calculul accesoriilor aferente TVA trebuia sa se tina seama de faptul ca in perioada aprilie – decembrie 2012 a inregistrat TVA de recuperat, astfel incat accesoriile trebuiau calculate doar pana la data de 01.04.2012 si nu pana la data de 25.04.2013.

In concluzie, contribuabilul solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/29.04.2013, 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/29.04.2013 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 lei** = 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/29.04.2013 emisa pentru domnul **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 contribuabilul contesta numai:
- **x lei** (x lei - x lei) = diferenta de impozit pe venit in plus;
- **x lei** (x lei – x lei) = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- **x lei** = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.
- Contribuabilul le contesta in integralitate.

Pentru anul 2011:

- **x lei** = diferenta de impozit pe venit in plus;
 - **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.
- Contribuabilul le contesta in integralitate.

Pentru anul 2012:

Organul fiscal a constatat ca baza impozabila s-a modificat cu suma de x lei (cheltuieli neadmise la deducere), suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala inregistrata de contribuabil la nivelul anului 2012.

Contribuabilul contesta numai neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei, respectiv diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu suma de x lei.

III. Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatului, reglementările legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

Cabinetul de avocat X functioneaza in baza Deciziei nr. x emisa de Baroul Bucuresti, incepand cu data de 01.07.2005, avand sediul profesional in x.

In baza Deciziei nr. x emisa Baroul Bucuresti, incepand cu data de 14.07.2011 s-a aprobat infiintarea unui birou de lucru pentru cabinet in x.

De asemenea, **Cabinetul de avocat X** s-a inregistrat in scopuri de TVA, prin optiune, incepand cu data de 01.10.2008.

3.1 Referitor la diferentele de impozit pe venit stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013:

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/29.04.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila, stabilind suplimentar, pentru perioada 2009 – 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, baza impozabila majorata cu suma de x lei (x + x):

1. - x lei – venituri nedeclarete;
2. - x – cheltuieli nedeductibile, care se compun din:
 - 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 I) din Codul fiscal;
 - x lei – cheltuieli cu materialele nestocate, respectiv achizitia unei biciclete si a unui haion de bicicleta;
 - x lei – cheltuiala cu achizitia unui pachet turistic de revelion.

Contribuabilul contesta cheltuielile nedeductibile (combustibil, bicicleta, haion bicicleta si pachet revelion) in suma de x lei.

Referitor la anul 2010, baza impozabila majorata cu suma de x:

1. - x – cheltuieli nedeductibile, care se compun din:
 - x lei – cheltuieli cu combustibilul, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit. I) din Codul fiscal;
 - x lei – cheltuiala cu achizitia unui aparat de vibromasaj, care a fost inregistrata in contabilitate drept cheltuiala cu obiectele de inventar.

Contribuabilul contesta cheltuielile nedeductibile (combustibil, aparat vibromasaj) in suma de x lei.

Referitor la anul 2011, baza impozabila majorata cu suma de x:

1. – x lei – venituri nedeclarete;
2. – x – cheltuieli nedeductibile, care se compun din:
 - x lei – cheltuieli cu combustibil, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit. I) din Codul fiscal;
 - x lei – cheltuieli deductibile nedeclarete in declaratia 200;
 - x lei - eroare de aditie;
 - x lei – amortizare acordata de organul fiscal.

Contribuabilul argumenteaza contestatia in ceea ce priveste cheltuielile nedeductibile (combustibil) in suma de x lei.

Referitor la anul 2012:

Organul fiscal a constatat ca baza impozabila s-a modificat cu suma de x lei (cheltuieli neadmise la deducere), suma cu care a fost diminuata pierderea fiscala inregistrata de contribuabil la nivelul anului 2012.

Cheltuielile nedeductibile in suma de x lei ($x + x - x$) se compun din:

- x lei – cheltuieli cu combustibilul, care nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit. I) din Codul fiscal;
- x lei – cheltuiala cu valoarea ramasa neamortizata inregistrata de contribuabil in intregime pe cheltuieli;
- x lei - amortizarea acordata de organul fiscal.

Contribuabilul argumenteaza neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei.

3.1.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul are dreptul de a deduce cheltuielile in suma totala de x, in conditiile in care nu a facut dovada ca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmatoarele cheltuieli efectuate in perioada 2009 – 2010, in suma totala de x lei, au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat cabinetul nu a facut dovada ca sunt efectuate in scopul realizarii de venituri:

Referitor la anul 2009:

- x lei – cheltuieli cu materialele nestocate, respectiv achizitia unei biciclete si a unui haion de bicicleta;
- x lei – cheltuiala cu achizitia unui pachet turistic de revelion;

Referitor la anul 2010:

- x lei – cheltuiala cu achizitia unui aparat de vibromasaj, care a fost inregistrata in contabilitate drept cheltuiala cu obiectele de inventar.

In drept, conform art. 49 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 53 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in cursul anului 2009:

“Art. 49. - (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. 50 și 51. (...)

(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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente. (...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Norme metodologice:

“53. 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 prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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.”

Incepand cu 01.01.2010, dispozitiile legale anterior invocate s-au modificat dupa cum urmeaza:

“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. (...)

(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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

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

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

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

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...)

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

Norme metodologice

“37. Din venitul brut realizat **se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidentele contabile conduse de contribuabili**, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării 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.”

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

A. Referitor la suma de x lei – cheltuiala cu achizitia unui aparat de vibromasaj, care a fost inregistrata in contabilitate drept cheltuiala cu obiectele de inventar.

Potrivit mentiunilor contribuabilului din cuprinsul contestatiei, cheltuiala cu achizitia unui aparat de vibromasaj a avut ca scop „folosirea la birou pentru masaj ocazional in vederea detensionarii”.

Or, conform dispozitiile legale mai sus invocate, una dintre conditiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este sa fie efectuate **în interesul direct al activității**, avand legatura cu obiectul profesiei de avocat si **contribuind in mod direct la realizarea veniturilor**.

In acest sens, cheltuielile efectuate in vederea destinderii contribuabilului, sunt in folosul persoanei respective si nicidecum in folosul cabinetului de avocat si nici nu contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, nefiind cheltuieli indispensabile fara de care cabinetul nu poate functiona.

Invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de control puteau acorda deductibilitatea cheltuielii cu achizitia aparatului de vibromasaj, pe motiv ca este irelevanta aceasta suma/ cheltuiala (x lei) in raport de obiectul de activitate si de cifra de afaceri, cata vreme legislatia in vigoare nu prevede acordarea deductibilitatii cheltuielilor in functie de ponderea cheltuielilor in cifra de afaceri a contribuabililor; de altfel, in raport de obiectul activitatii contribuabilului, de avocat, cheltuiala cu achizitia unui aparat de vibromasaj este total nejustificata din punct de vedere legal, asa cum am retinut anterior.

B. Referitor la suma de x lei – cheltuieli cu materialele nestocate, respectiv achizitia unei biciclete si a unui haion de bicicleta:

Potrivit mentiunilor contribuabilului din cuprinsul contestatiei, achizitia bicicletei si a haionului de bicicleta a fost necesara in vederea deplasarii pe timpul verii in special, dar si in tot anotimpul cald, pentru deplasarea la sediile sectiilor de politie, la parchete si instante.

Referitor la achizitia bunurilor respective, se retine ca **insusi contribuabilul a subliniat** in cuprinsul contestatiei, dar si in nota explicativa nr. x, **urmatoarele aspecte:**

1. – pe perioada supusa inspectiei fiscale cabinetul avea spre folosinta **3 (trei) autoturisme:**

- X X – achizitionat in anul 2005, amortizat integral pe perioada controlului;
- x, potrivit contractului de comodat din data de 07.05.2008, anexat la dosarul cauzei;
- X.

2. – a desfasurat in integralitate activitatea de avocat, **singur**, fara salariati si fara avocati colaboratori;

3. – in perioada mai 2009 – decembrie 2012, in afara dosarelor din instantele din Bucuresti, a instrumentat un numar total de 130 de dosare in provincie, **deplasarile fiind facute cu autoturismul;**

4. – „nu este de neglijat nici argumentul referitor la oportunitatea alegerii mijlocului de transport (...) **raportat la cantitatea de documente din dosarele respective care trebuie transportate de fiecare data in instanta, neputand stii ce anume iti poate folosi la un anumit termen de judecata sau la o anumita audiere;**

5 – „exista dificultati evidente pentru orice observator independent in folosirea altor mijloace de transport raportat la orarul de functionare al instantelor (...). **Este evident ca am avut nevoie de autoturism pentru a efectua deplasarea in conditii optime, de neprejudiciere a intereselor clientilor care au angajat serviciile mele. Exista si situatii in care un dosar penal la Tribunalul x a durat 16 ore (...), situatie in**

care **doar cu autoturismul m-am putut deplasa**, excluzand in mod evident transportul cu elicopterul.”

De asemenea, **contribuabilul nu a facut dovada ca in vederea exercitarii profesiei de avocat s-a deplasat cu bicicleta**, simplele sale afirmatii nefiind suficiente pentru acordarea deductibilitatii cheltuielilor in suma de x lei cu achizitia unei biciclete si a unui haion de bicicleta.

Mai mult, in raport de sustinerile proprii ale contribuabilului, organul de solutionare a contestatiei se afla in imposibilitatea de a identifica situatiile in care contribuabilul ar putea sa se deplaseze cu bicicleta in vederea desfasurarii activitatii de avocat, in conditiile in care subliniaza in toate documentele depuse de acesta in legatura cu constatările organelor de inspectie fiscala (nota explicativa, punct de vedere, contestatie, s.a.), faptul ca s-a deplasat cu autoturismul/autoturismele aflate in folosinta cabinetului, intrucat pe perioada supusa controlului a instrumentat foarte multe dosare, in zone diferite din tara si din Bucuresti, in legatura cu care a avut de transportat pentru fiecare dintre acestea foarte multe documente.

Drept pentru care, astfel cum am retinut anterior, cheltuielile de achizitionare nu pot fi deductibile atunci cand sunt efectuate in interesul propriu al contribuabililor, acestea necontribuind in mod direct la realizarea veniturilor si nefiind cheltuieli indispensabile fara de care, in speta, cabinetul nu poate functiona.

Invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de control puteau acorda deductibilitatea cheltuielii cu achizitia unei biciclete si a unui haion de bicicleta, pe motiv ca este irelevanta aceasta suma/ cheltuiala (x lei) in raport de cifra de afaceri, cata vreme legislatia in vigoare nu prevede acordarea deductibilitatii cheltuielilor in functie de ponderea cheltuielilor in cifra de afaceri a contribuabililor.

C - Referitor la suma de x lei – cheltuiala cu achizitia unui pachet turistic de revelion:

Potrivit facturii fiscale nr. x emisa de SC x SA, Hotel x, cabinetul a achizitionat serviciile reprezentand „pachet de revelion, in suma totala de x lei (TVA = x lei).

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului privind acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate, contribuabilul nu a depus nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei documente din care sa rezulte faptul ca domnul X, **in calitate de avocat**, a avut obligatia de a fi prezent in perioada 31.12.2008 – 01.01.2009, la Hotelul x, respectiv:

- care este obiectivul deplasarii, respectiv evenimentul **profesional** in legatura cu care s-a efectuat deplasarea;
- care este legatura cu contractele de asistenta juridica in derulare;
- pachetul de **Revelion** este achizitionat în scopul realizării de venituri, respectiv in scopul intaririi si dezvoltarii relatiilor de parteneriat cu clientii contribuabilului si pentru prospectarea pietei in sensul gasirii de noi clienti, astfel cum sustine in contestatia formulata.

2. Contrar sustinerilor contribuabilului, organul de control nu are obligatia de a „face corelatiile necesare din jurnalele de vanzari, delegatiile avocatiile, ordinele de deplasare si extrasul dosarelor (..) pentru instantele de judetul x” pentru a determina legatura intre achizitia pachetului de revelion si exercitarea profesiei de avocat de catre domnul X, ci acest lucru care in sarcina contribuabilului, potrivit dispozitiilor art. 65 din Codul de procedura fiscala, republicat:

„(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

3. Simpla contractare a serviciilor (pachet de Revelion) de catre cabinet **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 49 (48) din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat cheltuiala aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile aceluasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

4. Nu prezinta relevanta motivatia potrivit careia contribuabilul detine o vila de vacanta in orasul x, cata vreme serviciile achizitionate care fac obiectul facturii nr. x privesc o alta destinatie, respectiv localitatea x.

5. Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, **„contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”**, motiv pentru care societatea are obligatia de a prezenta **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

6. Invocarea de catre contestatar a faptului ca organele de control puteau acorda deductibilitatea cheltuielii cu achizitia unei pachetului de revelion, pe motiv ca este irelevanta aceasta suma/ cheltuiala (x lei) in raport de cifra de afaceri, cata vreme legislatia in vigoare nu prevede acordarea deductibilitatii cheltuielilor in functie de ponderea cheltuielilor in cifra de afaceri a contribuabililor.

7. In ceea ce priveste sustinerea contribuabilului privind obligatia organului fiscal de a-i solicita sa probeze faptul ca „pachetul de Revelion” achizitionat drept sejur in perioada 31.12.2008 – 01.01.2009 este destinat desfasurarii activitatii este total neintemeiata, in conditiile in care din factura rezulta fara dubii ca „pachetul de Revelion” este destinat domnului X, in calitate de persoana fizica si nu Cabinetului de avocat X.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul X, cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x.

3.1.2. Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2009, x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011, x lei pentru anul 2012):

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul are dreptul de a deduce cheltuielile cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2009 – 2012, in suma totala de x, 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, urmatoarele cheltuieli cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2009 – 2012, in suma totala de x, 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 2009-31 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.”

Litera I¹) 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 2011-31 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.

“Art. 48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

l¹) **50% din 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.** Prin excepție, cheltuielile privind combustibilul efectuate în cadrul activității în scopul realizării de venituri **sunt deductibile integral** în situația în care vehiculele respective **se înscriu în oricare din 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 23. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu **01.01.2012**.

Norme metodologice:

“39¹. Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l¹) pct. 1 **au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹** din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

“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 către 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.”

„Art. 48 (7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

1¹) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. **Aceste cheltuieli sunt integral deductibile** pentru situațiile în care vehiculele respective **se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:**

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. **vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată**, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor se vor aplica regulile generale de deducere.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme.”

Litera 1¹) a fost modificată prin punctul 8. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 începând cu **01.07.2012**.

Norme metodologice:

“**39¹**. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, **se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹** din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

(2) **Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 48 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule,**

cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute în titlul II, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinietă etc.

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin **întocmirea foii de parcurs** care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Norme metodologice:

“**45¹. (1)** În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, **cheltuielile cu lubrifianți**, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele** aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile **orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul.** În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care **nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

(2) În cazul vehiculelor care sunt **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă** cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și **cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal**, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea:** deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei **orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru **transportul angajaților la și de la locul de muncă** se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există **dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate**, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. **Reprezintă vehicule utilizate de angajator** pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. **Prin angajați se înțelege** salariații,

administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal**. Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2).”

Punctul 45¹. a fost modificat prin punctul 1. din Hotărâre nr. 670/2012 începând cu **13.07.2012**.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achizitia combustibilului necesar functionarii, a fost limitat dreptul de deducere, dupa cum urmeaza:

- in perioada 01 mai 2009 – 31.12.2011 - **limitat integral** 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 prevăzute de lege**;

- in perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** 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 sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- incepand cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** pentru vehiculelor rutiere motorizate care **nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității** și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este **utilizat exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** sau in cazul in care este **utilizat exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, urmatoarele cheltuieli cu achizitia de combustibil, efectuate in perioada 2009 – 2012, in suma totala de x, au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat acestea nu se incadreaza in exceptiile prevazute la art. 48 alin 7 lit 1¹) 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 – 30.06.2012**, avand in vedere urmatoarele considerente:

- contribuabilul a desfasurat activitatea de avocat, singur, **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, paza si protectie, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea avocaturilor la sediul clientilor ori a instantelor, asa cum eronat sustine contestatarul**;

- 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.

Cu privire la cheltuielile cu achizitia combustibilului in perioada **01.07.2012 – 31.12.2012**, se retin urmatoarele aspecte:

- potrivit dispozițiilor legale anterior citate, în cazul vehiculelor care sunt utilizate **exclusiv în scopul activității economice**, cheltuielile legate de aceste vehicule sunt deductibile integral, inclusiv cu achiziția combustibilului, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii cheltuielilor;

- utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde printre altele: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto;

- este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, în acest sens, contribuabilul având obligația să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea cheltuielilor și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Se reține că în susținerea contestației, cu privire la achiziția de combustibil pentru perioada 01.07.2012 – 31.12.2012, contribuabilul nu a făcut dovada cu documente că îndeplinește toate condițiile prevăzute de lege privind acordarea integrală a deductibilității acestor cheltuieli.

Astfel, la dosarul cauzei există anexate copii ale unor împuterniciri avocațiale, sentințe judecătorești și foi de parcurs, documente între care nu se poate stabili o corelație între consumul de combustibil și autovehiculul utilizat **exclusiv** în scopul desfășurării activității.

Mai mult, foile de parcurs nu sunt însoțite de documente justificative care să ateste prezența contribuabilului în punctele de plecare și la destinațiile menționate în foile respective (de exemplu x, etc) și nici nu cuprind toate informațiile obligatorii stipulate expres de legiuitor: categoria de vehicul utilizat, scopul deplasării, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea, așa cum însuși contribuabilul subliniază în contestația formulată pe perioada supusă inspecției fiscale cabinetul a avut spre folosință **3 (trei) autoturisme**: X X, x și X, în condițiile în care acesta **nu a avut angajați și nici avocați colaboratori**, motiv pentru care utilizarea mai multor autovehicule de către contribuabil este nejustificată. În acest sens, nu prezintă relevanța decizia avocatului titular nr. x, anexată la dosarul cauzei, potrivit căreia se confirmă utilizarea de către contribuabilul atât a autovehiculului marca X (deductibilitatea cheltuielilor - 100%), cât și a autovehiculului X X (deductibilitatea cheltuielilor – 50%).

Mai mult, potrivit Anexei raportului de inspecție fiscală privind situația cheltuielilor nedeductibile reprezentând achiziția de combustibil pentru anul 2012, organul fiscal a acordat deductibilitatea acestor cheltuieli în cota de 50% din totalul cheltuielilor.

De asemenea, așa cum deja a fost reținut cu privire la perioada 01.05.2009 – 30.06.2012, contribuabilul nu a făcut dovada, nici cu privire la perioada 01.07.2012 – 31.12.2012, că a utilizat autovehiculul exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X**, cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x.

Pentru anii 2011 si 2012, urmare inspectiei fiscale au fost stabilite si alte cheltuieli nedeductibile sau a fost majorat cuantumul cheltuielilor deductibile, cu privire la care contribuabilul nu aduce argumente, desi contesta in integralitate impozitul pe venit stabilit urmare inspectiei fiscale.

Avand in vedere cele aratate la pct. 3.1.1 si 3.1.2 din prezenta decizie, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **X** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013 emisa de AFP Sector 2, cu privire la diferentele de impozit pe venit stabilite in plus pentru perioada 2009 – 2011, in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei), precum si cu privire la neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei, care a condus la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu aceeasi suma.

3.2 Referitor la accesoriile aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca AFP Sector 2 a stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei) prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2013, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1 (3.1.1 – 3.1.2) 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, accesoriile au fost calculate pana la data de 01.04.2013, data la care a fost emisa decizia de impunere anuala initiala aferenta anului 2012, prin care s-a stabilit o diferenta de impozit rezultata din regularizarea anuala in minus (de restituit).

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2013, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii in suma totala de x lei (x lei, pentru perioada 30.09.2010 – 01.04.2013 + x lei, pentru perioada 03.08.2011 – 01.04.2013 + x lei, pentru perioada 08.11.2012 – 01.04.2013) aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata.

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 si pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004:

„**Art. 85 (1)** Impozitele, taxele, contribuțiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

“**Art. 86 (5)** În situația în care legea **nu prevede obligația de calculare a impozitului**, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.”

„**Art. 110 (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.”

Norme metodologice:

„**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;**
- b) declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor, potrivit legii.”

"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 întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2013, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit, in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Deoarece in sarcina contribuabilului a fost retinut debitul de natura impozitului pe venit (a se vedea pct. 3.1.1 – 3.1.2 din prezenta decizie), rezulta ca acesta datoreaza

accesorii in suma totala de x lei aferente diferentelor de impozit pe venitul net anual pentru anii 2009 - 2011 stabilite suplimentar de plata, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele domnului **X** potrivit carora accesoriile trebuiau calculate numai pana la data de 01.01.2012 sau, eventual, pana la data de 13.03.2013, avand in vedere ca, in cazul impozitului pe venit, titlul de creanta prin care se stabileste si individualizeaza creanta fiscala, in speta impozitul pe venit in minus/de restituit, este decizia de impunere emisa de organul fiscal si nu declaratia depusa de acesta. Nici mentiunile contribuabilului privind o eventuala compensare a obligatiilor de plata nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, in conditiile in care Codul de procedura fiscala prevede faptul ca accesoriile se calculeaza pana la data prevazuta la art. 116 alin. 4, respectiv faptul ca "compensarea operează de drept la data la care creanțele există deodată, fiind deopotrivă certe, lichide și exigibile".

Prin urmare, asa cum rezulta din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, rezulta ca in mod corect organul fiscal a calculat accesorii pana la data de 01.04.2013, data emiterii deciziei de impunere anuala initiala pentru anul 2012, prin care s-a stabilit si individualizat diferenta de impozit pe veni in minus (de restituit) in suma de x lei.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de domnul **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.

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

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/29.04.2013 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013, pentru **Cabinetul de avocat X**, prin care s-au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de x lei.

Potrivit constatarilor organelor de control, TVA in suma de x lei se compune din:

Referitor la anul 2009:

- x lei - TVA colectata, provenind din factura nr. x, omisa la inregistrare in jurnalul de vanzari si in decontul de TVA;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de bunuri (bicicleta, haion bicicleta) care nu sunt destinate operatiunilor taxabile;

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x**.

Referitor la anul 2010:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x lei**.

Referitor la anul 2011:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x lei**.

Referitor la anul 2011:

- x lei – TVA nedeductibila aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

Contribuabilul contesta TVA in suma de **x lei**.

3.3.1 Referitor la TVA in suma de x lei :

Cauza supusa solutionarii este daca cabinetul are drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată in suma de x lei, în condițiile argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de control, cabinetul a dedus in mod eronat, in cursul anului 2009, TVA in suma x lei aferenta achizitiei unei biciclete si a unui haion pentru bicicleta, pentru care nu a facut dovada ca bunurile respective sunt destinate operatiunilor sale taxabile.

In drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

" **Art. 145. - (1)** Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile »

"**Art. 146. - (1)** Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]"

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din

punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simpla achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, incepand cu 01.01.2007, intrucat Romania a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligatia de a respecta ordinea juridica instituita la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeași hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile.** In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

Ca atare, obligatia prezentarii de dovezi obiective, pentru demonstrarea intentiei declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achizitii, nu reprezinta o cenzurare asupra oportunitatii dezvoltarii unei afaceri de catre persoana respectiva, in

conditiile in care legislatia fiscala si jurisprudenta obliga acea persoana sa justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului avand in vedere, pe de-o parte constatările de la pct. 3.1.1 din prezenta decizie, iar pe de alta parte, faptul ca simpla achizitie a unor bunuri/servicii **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 146 din Codul fiscal (detinerea documentului justificativ) pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile art. 145 alin. (2) teza intai din Codul fiscal, care conditioneaza in mod evident deducerea taxei aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Dimpotriva, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Astfel cum a fost subliniat si la pct. 3.1.1 din prezenta decizie, **insusi contribuabilul a subliniat** in cuprinsul contestatiei, dar si in nota explicativa nr. x, **urmatoarele aspecte:**

1. – pe perioada supusa inspectiei fiscale cabinetul avea spre folosinta **3 (trei) autoturisme:**

- X X – achizitionat in anul 2005, amortizat integral pe perioada controlului;
- x, potrivit contractului de comodat din data de 07.05.2008, anexat la dosarul cauzei;
- X.

2. – a desfasurat in integralitate activitatea de avocat, **singur**, fara salariati si fara avocati colaboratori;

3. – in perioada mai 2009 – decembrie 2012, in afara dosarelor din instantele din Bucuresti, a instrumentat un numar total de 130 de dosare in provincie, **deplasările fiind facute cu autoturismul;**

4. – „nu este de neglijat nici argumentul referitor la oportunitatea alegerii mijlocului de transport (...) **raportat la cantitatea de documente din dosarele respective care trebuie transportate de fiecare data in instanta, neputand stii ce anume iti poate folosi la un anumit termen de judecata sau la o anumita audiere;**

5 – „*exista dificultati evidente pentru orice observator independent in folosirea altor mijloace de transport raportat la orarul de functionare al instantelor (...). **Este evident ca am avut nevoie de autoturism pentru a efectua deplasarea in conditii optime, de neprejudiciere a intereselor clientilor care au angajat serviciile mele.** Exista si situatii in care un dosar penal la Tribunalul Hunedoara a durat 16 ore (...), situatie in care **doar cu autoturismul m-am putut deplasa**, excluzand in mod evident transportul cu elicopterul.*”

Se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie sa demonstreze ca taxa datorată sau achitată este aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate **în beneficiul său** de către o persoană impozabilă; or, asa cum am aratat la pct. 3.1.1 din prezenta decizie, nici cu ocazia inspectiei fiscale, nici in sustinerea contestatiei, contestatarul nu a depus documente care sa sustina intentia sa de a utiliza achizitiile de bunuri reprezentand bicicleta si haion de bicicleta in scopul operatiunilor

sale taxabile, desi potrivit art. 206 si art. 213 din Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare, avea aceasta posibilitate.

Fata de cele mai sus prezentate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Cabinetul de avocat X**, cu privire la TVA in suma de x lei.

3.3.2 Referitor la TVA in suma totala de x:

Cauza supusa solutionarii este daca cabinetul de avocat are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de combustibilul in suma totala de x pentru perioada 2009 - 2012, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x/29.04.2013 organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat X** diferente suplimentare de TVA, pentru perioada 2009 – 2012, in suma totala de x, urmare neacordarii deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

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 – 31.12.2011:

"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**.

« **Art. 145¹.** - (1) În cazul vehiculelor 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, **se deduce** 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, **50% din 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. »

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 57. din Ordonanță de urgență nr. 125/2011 începând cu **01.01.2012**.

Prin pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit următoarele:

"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 se cuprind 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 sau 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 26. din Hotărâre nr. 50/2012 începând cu **31.01.2012.**

« **Art. 145¹. - (1)** Prin excepție de la prevederile art. 145 **se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente** cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente **cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) **nu se aplică vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.**

(3) **Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) **vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată,** inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1)-(3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), **fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice,** precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), **se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146-147¹.**

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme."

Art. 145¹. - a fost modificat prin punctul 15. din Ordonanță de urgență nr. 24/2012 începând cu **01.07.2012**.

Norme metodologice:

“45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, **cheltuielile cu lubrifianți**, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. **Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele** aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile **orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul**. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care **nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**.

(2) În cazul vehiculelor care sunt **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă** cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și **cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal**, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. **Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea:** deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii**, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei **orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs**.

(3) În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul **angajaților** la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când **există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate**, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. **Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora**.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de

organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, **organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză**, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

¹ Punctul 45¹. a fost modificat prin punctul 1. din Hotărâre nr. 670/2012 începând cu 13.07.2012.

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cazul autoturismelor, pentru cheltuielile cu achiziția combustibilului necesar funcționării, a fost limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

- in perioada 01 mai 2009 – 31.12.2011, **limitat integral** 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 prevăzute de lege**;

- in perioada 01.01.2012 – 30.06.2012 – **limitat la 50%** 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 sau **nelimitat**, in cazul in care autoturismul este utilizat exclusiv pentru **destinațiile anume prevăzute de lege**;

- incepand cu 01.07.2012 – **limitat la 50%** dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care **vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice** si **nelimitat** în cazul **vehiculelor** rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată **care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului**, vehiculelor **utilizate exclusiv pentru destinațiile anume prevăzute de lege** si in cazul celor **utilizate exclusiv în scopul activității economice**, caz in care este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii taxei pe valoarea adăugată si să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

In speta, prin decizia de impunere nr. x/29.04.2013, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat X** diferente suplimentare de TVA, pentru perioada 2009 – 2012, in suma totala de x, urmare neacordarii deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat funcționării autoturismului utilizat de contribuabil.

Avand in vedere:

- toate aspectele retinute la pct. 3.1.2 din prezenta decizie;
- contribuabilul nu a depus documente din care sa rezulte ca indeplineste conditiile legale privind deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată in cota de 100%

pentru perioada 01.05.2009 – 31.12.2012, 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 destinatiile anume precizate;

- organul fiscal a acordat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in cota de 50% pentru anul 2012, fapt ce reiese din anexa raportului de inspectiei fiscale, 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.

Fata de cele prezentate la pct. 3.3.1 si 3.3.2 din prezenta decizie, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **Cabinetul de avocat X**, cu privire la TVA in suma de x lei x stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x/29.04.2013.

3.4. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei – x lei – 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/29.04.2013 emisa pentru Cabinetul de avocat X, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.3 (3.3.1 si 3.3.2) din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, accesoriile au fost calculate pana la data de 25.04.2013, data scadenta privind depunerea decontului de taxa pe valoarea adaugata aferent lunii martie 2013.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2013, AFP Sector 2 a stabilit in sarcina contribuabilului accesorii in suma totala de x lei, pentru perioada 26.04.2009 – 25.04.2013 aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata pentru anii 2009 - 2012.

Contribuabilul contesta numai accesoriile in suma de x lei (x lei – x lei – x lei).

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 si pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004:

„**Art. 85 (1)** Impozitele, taxele, contributiile și alte sume datorate bugetului general consolidat se stabilesc astfel:

a) prin declarație fiscală, în condițiile art. 82 alin. (2) și art. 86 alin. (4);

b) prin decizie emisă de organul fiscal, în celelalte cazuri.”

“**Art. 86 (5)** În situația în care legea **nu prevede obligația de calculare a impozitului, declarația fiscală este asimilată unei decizii referitoare la baza de impunere.”**

„**Art. 110 (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.”

Norme metodologice:

„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;

b) **declarația fiscală, angajamentul de plată sau documentul întocmit de plătitor prin care acesta declară obligațiile fiscale, în cazul în care acestea se stabilesc de către plătitor**, potrivit legii.”

"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".

In speta sunt aplicabile si dispozitiile art. 147³ din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal:

"Art. 147³. - (1) În situația în care taxa aferentă achizițiilor efectuate de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, care este deductibilă într-o perioadă fiscală, este mai mare decât taxa colectată pentru operațiuni taxabile, rezultă un excedent în perioada de raportare, denumit în continuare sumă negativă a taxei.

(2) După determinarea taxei de plată sau a sumei negative a taxei pentru operațiunile din perioada fiscală de raportare, persoanele impozabile trebuie să efectueze regularizările prevăzute în prezentul articol, prin decontul de taxă prevăzut la art. 156².

(3) Suma negativă a taxei, cumulată, se determină prin adăugarea la suma negativă a taxei, rezultată în perioada fiscală de raportare, a soldului sumei negative a taxei, reportat din decontul perioadei fiscale precedente, dacă nu s-a solicitat a fi rambursat, și a diferențelor negative de TVA stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

(4) Taxa de plată cumulată se determină în perioada fiscală de raportare prin adăugarea la taxa de plată din perioada fiscală de raportare a sumelor neachitate la bugetul de stat, până la data depunerii decontului de taxă prevăzut la art. 156², din soldul taxei de plată al perioadei fiscale anterioare, și a sumelor neachitate la bugetul de stat până la data depunerii decontului din diferențele de TVA de plată stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizii comunicate până la data depunerii decontului.

“(5) Prin decontul de taxă prevăzut la art. 156², persoanele impozabile trebuie să determine diferențele dintre sumele prevăzute la alin. (3) și (4), care reprezintă **regularizările de taxă, și stabilirea soldului** taxei de plată sau a **soldului sumei negative a taxei.** Dacă taxa de plată cumulată este mai mare decât suma negativă a taxei cumulate, rezultă un sold de taxă de plată în perioada fiscală de raportare. Dacă suma negativă a taxei cumulate este mai mare decât taxa de plată cumulată, rezultă un sold al sumei negative a taxei în perioada fiscală de raportare.

(6) Persoanele impozabile, înregistrate conform art. 153, **pot solicita rambursarea** soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, prin bifarea casetei corespunzătoare din decontul de taxă din perioada fiscală de raportare, decontul fiind și cerere de rambursare, sau **pot reporta soldul sumei negative în decontul perioadei fiscale următoare.** Dacă persoana impozabilă solicită rambursarea soldului sumei negative, acesta nu se reportează în perioada fiscală următoare. Nu poate fi solicitată rambursarea soldului sumei negative a taxei din perioada fiscală de raportare, mai mic de 5.000 lei inclusiv, acesta fiind raportat obligatoriu în decontul perioadei fiscale următoare.”

Având în 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 întârziere.

Referitor la suma de x lei reprezentand accesorii aferente diferentelor de TVA pentru anii 2009 - 2012 stabilite suplimentar de plata, individualizate prin Decizia de impunere nr. x/29.04.2013, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de intarziere aferente TVA, in sarcina contestatarului reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Se retine ca prin contestatia formulata contribuabilul nu contesta debitul reprezentand TVA aferenta trimestrului I 2009, in suma de x lei. In ceea ce priveste cuantumul accesoriiilor contestate in suma de x lei (x lei – x lei – x lei), trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

- potrivit anexei nr. 5 a raportului de inspectie fiscala cu privire la debitul, in suma de 950 lei, necontestat, organul fiscal a calculat accesorii dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere in suma de x lei, pe care contribuabilul nu le contesta;

- penalitati de intarziere in suma de x lei (x x 15%), din care contribuabilul nu contesta suma de x lei; prin urmare rezulta ca, in mod nejustificat, acesta contesta suma de x lei = x lei – x lei, contrar principiului de drept “accesorium sequitur principale”.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilului potrivit carora accesoriiile trebuiau calculate numai pana la data de 01.04.2012, avand in vedere urmatoarele considerente:

- persoanele impozabile trebuie să determine diferențele TVA, care reprezintă regularizările de taxă, și să stabilească soldul taxei de plată sau a soldului sumei negative a taxei, **prin decontul de taxă**;

- termenul de depunere a decontului de TVA prin care s-a stabilit soldul sumei negative a taxei este, în speta, trimestrial, până la data de **25 inclusiv a primei luni** din trimestrul următor celui pentru care se depune decontul, de persoanele impozabile pentru care perioada fiscală este trimestrul calendaristic, potrivit prevederilor art. 156¹ din Codul fiscal;

- potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cu propuneri de soluționare a contestației, “ în perioada aprilie - decembrie 2012, a existat TVA de recuperat” (fără opțiune de rambursare).

Având în vedere cele mai sus prezentate, precum și faptul că în sarcina contribuabilului a fost reținut debitul de natură TVA (a se vedea pct. 3.3.1 – 3.2.2 din prezenta decizie), rezultă că acesta datorează accesoriile în suma totală de x lei (x lei – x lei – x lei) contestate, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Față de cele prezentate mai sus, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Cabinetul de avocat X**, cu privire la accesorii în suma totală de x lei (x lei – x lei – x lei) aferente diferențelor de TVA stabilite suplimentar de plată.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 48, art. 145, art. 145¹, art. 146, art. 147³ din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, pct. 39 și 45¹ din HG nr. 44/2004, art. 85, art. 86, art. 110, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1), art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 107.1 din HG nr. 1050/2004

DECIDE

Respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva următoarelor decizii de impunere emise de AFP Sector 2:

1. - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x/29.04.2013 emisă pentru **Cabinetul de avocat X**, cu privire la următoarele obligații de plată:

- **x lei** = TVA stabilită suplimentar de plată;
- **x lei** = accesorii aferente TVA.

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. x/29.04.2013 emisă pentru domnul **X**, cu privire la următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2009:

- **x lei** = diferența de impozit pe venit în plus;
- **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2010:

- **x lei** = diferența de impozit pe venit în plus;
- **x lei** = accesorii aferente impozitului pe venit.

Pentru anul 2011:

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

Pentru anul 2012:

- neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul in suma de x lei, respectiv diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2012 cu suma de x lei.

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.