



Ministerul Finanțelor Publice



**Agencia Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului**

Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA NR. 16

din 19.01.2010

privind soluționarea contestației formulată de
....din localitatea, județul, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor
Publice a județului sub nr.din 25.11.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului prin adresa nr.din 24.11.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului sub nr.din 25.11.2009, cu privire la contestația formulată de, din localitatea, strada, județul

....contestă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009, privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe venitul anual;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul anual.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art. 205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.prin contestația formulată susține că cele constatate prin decizia de impunere și prin raportul de inspecție fiscală sunt parțial nelegale și netemeinice, întrucât se bazează pe interpretarea eronată a prevederilor legale avute în vedere la stabilirea diurnei și a plăților efectuate în baza documentelor

ce nu conțin date de identificare ale cabinetului de avocatură, pentru perioada 2004 – 2008.

Contestatorul precizează că nu contestă recalcularea amortizării mijloacelor fixe pentru anii 2006, 2007 și 2008.

A. În ceea ce privește motivele de natură procedurală, contestatorul precizează că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt lovite parțial de nulitate absolută în ceea ce privește anii 2004 și 2005.

1. Contestatorul susține că un prim motiv de natură procedurală îl constituie faptul că Activitatea de inspecție fiscală nu avea competența teritorială în ceea ce privește administrarea impozitelor și exercitarea controlului pentru anii 2004 și 2005, deoarece avea domiciliul în această perioadă în localitatea, județul

De asemenea, precizează că potrivit dispozițiilor art. 31 alin. 1 lit. b (fosta a¹) din O.G. nr. 92/2003, prin domiciliu fiscal pentru persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau își exercită profesii libere se înțelege sediul activității sau locul unde se desfășoară efectiv activitatea principală.

Contestatorul precizează că lit. b (fosta a¹) a alin. 1, art. 31 din O.G. nr. 92/2003 a fost introdusă prin O.G. nr. 35/2006, ce a intrat în vigoare la 30 zile de la data publicării în Monitorul Oficial, adică la 7 septembrie 2006.

Totodată, menționează că anterior introducerii lit. b, normele de procedură fiscală nu făceau distincție în privința domiciliului fiscal, între persoanele fizice, în general, și persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere.

Potrivit reglementării anterioare introducerii literei b, pentru persoanele fizice domiciliul fiscal era adresa unde își aveau domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiau efectiv, în cazul în care acesta era diferită de domiciliu.

Contestatorul susține că în anii 2004 și 2005, deci anterior datei de 7 septembrie 2006, când au intrat în vigoare dispozițiile O.G. nr. 35/2006, a avut domiciliul în municipiul, prin urmare, competența teritorială pentru administrarea impozitelor revenea organelor fiscale în a căror rază teritorială avea domiciliul fiscal, respectiv Activității de inspecție fiscală

De asemenea, menționează că și-a mutat domiciliul în comuna în luna mai 2006, conform cărții de identitate.

Totodată, precizează că dosarul a fost transferat de la Administrația Financiară la Administrația Financiarăabia în anul 2007, așa cum rezultă din adresa nr. din 28.05.2007 a Administrației Finanțelor Publice a municipiului

Contestatorul precizează că deciziile de impunere anuale, anterioare schimbării domiciliului, au fost emise de Administrația Financiară a municipiului, unde avea domiciliul.

2 Cabinetul de avocatură precizează că al doilea motiv de natură procedurală se referă la anul 2004 și are în vedere că în avizul de inspecție fiscală a indicat că urmează a fi supusă inspecției fiscale perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, fără nici o mențiune la anul 2004, încălcându-se prevederile art. 101 alin. 2 lit. c din Codul de procedură fiscală.

De asemenea, precizează că verificarea efectuată pentru anul 2004 nu are la bază un aviz de inspecție fiscală, fiind obligatorii, conform prevederilor art. 101 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003.

3. Contestatorul precizează că al treilea motiv de natură procedurală se referă la încălcarea de către organele de control a prevederilor art. 98 alin. 3 din O.G. nr. 92/2003, potrivit cărora „la celelalte categorii de contribuabili (cu excepția marilor contribuabili), inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale”.

Petentul consideră că aceasta înseamnă că în mod normal inspecția fiscală generală nu putea privi decât anii 2008, 2007 și 2006, cu excluderea anilor 2005 și 2004.

Contribuabilul precizează că anii 2004 și 2005 puteau face obiectul doar al unei extinderi a inspecției fiscale, conform art. 98 alin. 3 teza a II-a din O.G. nr. 92/2003, pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă era identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

- existau indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat;
- nu erau depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;
- nu erau îndeplinite obligații de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat;

De asemenea, precizează că s-au verificat de la bun început anii 2004 și 2005, nefiind identificată niciuna dintre situațiile menționate.

B. În ceea ce privește motivele privind fondul cauzei, contestatorul precizează că acestea se referă la modul cum au fost stabilite diferențele de venit, considerând că organele de control au interpretat eronat dispozițiile legale cu privire la diurnă și la plățile efectuate cu documente care nu conțin date legate de identificarea C.A.

ANUL 2004

1. Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți, întrucât este vorba despre cheltuieli deductibile limitat, conform art. 21 alin. 3 lit. b din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, precizează că limita minimă de 12 ore la care fac referire organele de control este aplicabilă doar în cazul salariaților din cadrul instituțiilor publice și nu persoanelor care obțin venituri din exercitarea profesiei liberale.

Contestatorul consideră că în cazul de față se aplică norma generală din Codul muncii, care îi dă dreptul la plata unei diurne pentru deplasări fără nicio restricție.

De asemenea, precizează că H.G. 1860/2006, invocată de organele de control, a intrat în vigoare de la 1 ianuarie 2007, nefiind aplicabile în anul 2004. În anul 2004 erau aplicabile prevederile H.G. nr. 543/1995, care se aplica salariaților instituțiilor publice.

Totodată, menționează că din cuprinsul ordinelor de deplasare nu rezultă că durata deplasării ar fi mai mică de 12 ore, rubrica respectivă nefiind completată, dar aceasta nu înseamnă că deplasările nu s-au efectuat pe o durată de timp mai mare de 12 ore, mai ales că unele ordine de deplasare se întind pe mai multe zile, iar drumul de lala este supus din anul 2004 unor ample lucrări de reconstrucție.

2. Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 155 alin. 5, art. 48 alin. 4 lit. a și art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Contestatorul precizează că se referă la cheltuielile înregistrate în jurnalul de încasări și plăți la pozițiile 83, 62, 158 și 189, în sumă de lei, astfel:

- poziția 83, privind suma delei, reprezentând achiziția unui aspirator, cu factura fiscală nr.din 08.05.2004, care apoi a fost înscrisă în Registrul inventar pentru anul 2004 la poziția nr. 12, cu numărul de inventar 12, fiind apoi casat în anul 2008;

- poziția 62, în valoare delei, reprezentând cheltuieli de protocol, efectuate conform bonului fiscal nr.... din 07.04.2004;

- poziția 158, privind suma de lei, reprezentând achiziționarea unei plinte pentru parchet stejar, cu factura nr.din 28.08.2004;

- poziția 189, în valoare de lei, reprezentând achiziționarea unui acvariu și unor materiale de acvaristică adiacente, cu factura fiscală nr. din 02.10.2004.

Contestatorul precizează că actele privind operațiunile înregistrate la pozițiile 83, 62 și 158 nu cuprind datele de identificare ale CA pentru faptul că la data respectivă nu avea CIF, identificarea efectuându-se pe bază de nume și CNP.

De asemenea, susține că cheltuielile de protocol nu depășesc valoarea limitei maxime de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003.

Totodată, precizează că acvariul și accesoriile de acvaristică de la poziția 189 este o cheltuială efectuată în scopul realizării veniturilor, având în vedere funcția de relaxare psihologică pe care o satisface în situația unei profesii atât de stresante și dificile de avocatură.

Contestatorul precizează că nu contestă venitul în sumă de lei, stabilit suplimentar de organul de control, respectiv diferența dintre venitul de lei stabilit suplimentar și venitul contestat de lei.

3.contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diferența rezultată prin însumarea și declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor.

Contestatorul susține că veniturile din activități independente se impozitează separat pentru fiecare persoană fizică în parte și nu pe cabinet.

De asemenea, precizează că împrejurarea că în anul 2004 a avut un contract de colaborare cu un avocat stagiar, în cadrul cabinetului său, nu este de natură să justifice declararea cumulată a veniturilor personale și a celor obținute de avocatul stagiar

Totodată, susține că avocatul stagiar a depus declarațiile de impunere în baza cărora i s-au emis de Administrația Finanțelor Publice a municipiuluiatât decizia de impunere pentru plăți anticipate cu titlu de impozit privind veniturile din activități independente pe anul 2004, cât și decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate în anul 2004.

Contestatorul susține că veniturile realizate de avocatul stagiar nu puteau fi declarate și de cabinetul său.

Prin contestația formulată, precizează că în contractul de colaborare cu avocatul stagiar este menționat la capitolul „Repartizarea cheltuielilor”, punctul 8.3, că „taxele datorate organizațiilor profesionale și impozitele pe venituri sunt suportate separat de beneficiar și de colaborator, în funcție de veniturile obținute de fiecare parte în activitatea desfășurată”.

Contribuabilul precizează că potrivit art. 89 din O.G. nr. 92/2003, „bazele de impunere se stabilesc separat prin decizie referitoare la bazele de impunere în următoarele situații: a) când venitul impozabil este realizat de mai multe persoane”, iar în anul 2004 venitul a fost realizat de mai multe persoane.

De asemenea, consideră că singura problemă este că trebuia emisă o singură decizie pentru cabinet și nu două decizii, câte una pentru fiecare persoană, și că această greșeală aparține Administrației Finanțelor Publice a municipiului

Contestatorul susține că impozitul pe venitul impozabil se datorează separat, pe fiecare persoană, în funcție de baza de impunere, chiar dacă venitul impozabil a fost realizat în cadrul acelu... cabinet.

Prin contestația formulată, se precizează că, în ceea ce privește anul 2004, din debitul stabilit de organele de control, se contestă suma de lei (... lei + lei + lei), ceea ce înseamnă că, față de diferența de venit net stabilită suplimentar de organele de control, de lei, recunoaște și acceptă doar suma lei, cu un impozit pe venit de lei.

De asemenea, menționează că se contestă și accesoriile, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de control este incorectă, în raport de diferența de impozit de achitat de lei, cuantumul accesoriilor este de lei, rezultat astfel: lei x 0,1%/zi x zile = lei.

Pentru anul 2004, contestatorul recunoaște că datorează suma de lei.

ANUL 2005

1. Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă delei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți, întrucât este vorba despre cheltuieli deductibile limitat, conform art. 21 alin. 3 lit. b din Legea nr. 571/2003, conform argumentelor aduse pentru anul 2004.

2. Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 155 alin. 5, art. 48 alin. 4 lit. a și art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

De asemenea, contestă și suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare tuturor pozițiilor indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei, din care suma lei, de la poziția nr. 180, este o încasare (onorariu avocat) și nu o cheltuială.

În ceea ce privește suma de lei, care se contestă, contribuabilul susține că reprezintă totalul valorilor înscrise la pozițiile 11, 24, 36, 54, 57, 95, 97, 110, 154, 180, 167, 171, 179, 224, 225, 231, 236, 255, 262, 263 și 271.

a) Cabinetul de avocatură precizează că suma de lei, privind operațiunile înscrise la pozițiile 57, 97, 110, 154, 167, 224, 231, 236 reprezintă

cheltuieli de protocol, care sunt deductibile parțial și nu depășesc limita de admisă de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003.

b) În ceea ce privește suma de lei, înscrisă la pozițiile 95, 255 și 271, contestatorul precizează că reprezintă achiziții, cu facturi fiscale care conțin datele de identificare ale CA, ale unor bunuri necesare desfășurării activității (rechizite și accesorii birou) sau dotări ale spațiului unde își are sediul cabinetul.

c) Referitor la suma delei, înscrisă la pozițiile 11, 24, 36, 54, 171, 179 și 225, contestatorul precizează că reprezintă achiziții, cu facturi fiscale sau bonuri fiscale care, deși nu conțin datele de identificare ale CA, se referă la bunuri necesare desfășurării activității (consumabile, suporturi electronice, cărți, rechizite, dotări), achiziționate într-o perioadă în care cabinetul nu avea încă atribuit cod de înregistrare fiscală.

d) În ceea ce privește suma de lei, înscrisă la pozițiile 262 și 263, reprezintă contravaloarea investițiilor materiale efectuate în cadrul cabinetului, când a efectuat instalația electrică.

e) Referitor la suma de lei, înscrisă la poziția 180, contestatorul precizează că reprezintă încasarea unui onorariu avocat, nereprezentând o cheltuială.

În ceea ce privește anul 2005, contribuabilul precizează că din debitul stabilit suplimentar de organele de control, contestă suma de lei (...lei + lei).

De asemenea, precizează că suma care reprezintă plăți efectuate cu documente care nu conțin datele de identificare ale cabinetului înregistrată în jurnalul de încasări și plăți este de lei și nu de lei, menționată în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

Totodată, precizează că, din totalul diferenței de venit net de (... lei +lei), recunoaște suma de lei, căreia îi corespunde un impozit pe venit delei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport de diferența de impozit de achitat, delei, quantumul accesoriilor este de lei, determinat astfel:lei x 0,1%/zi x 737 zile = lei.

Pentru anul 2005, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

ANUL 2006

1. Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 155 alin. 5, art. 48 alin. 4 lit. a și art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Contestatorul precizează că se contestă suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

În ceea ce privește suma de lei, contestatorul precizează că reprezintă totalul valorilor operațiunilor înscrise la pozițiile 151, 174, 206 și 244.

Referitor la suma de lei, contestatorul precizează că reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediul cabinetului de avocatură.

De asemenea, precizează că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, susține că aceasta este mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură.

Privitor la suma de lei, contestatorul precizează că reprezintă achiziționarea unor materiale consumabile pentru birou cu bon fiscal care, deși nu conține datele de identificare ale CA, se referă la bunuri necesare desfășurării activității într-o perioadă când nu avea atribuit cod de înregistrare.

Contestatorul precizează că, față de diferența de venit net, rezultată din însumarea pozițiilor indicate de organele de control, de lei (.... lei + lei), recunoaște și acceptă doar suma de lei, careia îi corespunde un impozit de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport de diferența de impozit de achitat, de lei, quantumul accesoriilor este delei, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 607 zile =lei.

Pentru anul 2006, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

ANUL 2007

1. Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți, întrucât este vorba despre cheltuieli deductibile limitat, conform art. 21 alin. 3 lit. b din Legea nr. 571/2003, conform argumentelor aduse pentru anul 2004.

Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile în conformitate cu dispozițiile art. 155 alin. 5, art. 48 alin. 4 lit. a și art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Contestatorul precizează că se contestă și suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

În ceea ce privește suma de lei, contestatorul precizează că reprezintă totalul valorilor operațiunilor înscrise la pozițiile 10, 32, 55, 78, 117, 211 și 235.

În legătură cu suma de lei, privind operațiunile înscrise la pozițiile 10, 32, 78, 211 și 235, contestatorul susține că reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediul cabinetului de avocatură.

De asemenea, precizează că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, susține că aceasta este mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură.

Privitor la suma de lei, privind operațiunea de la poziția 55, contestatorul precizează că reprezintă achiziția cu factură fiscală, care conține datele de identificare ale CA, privind un bun necesar desfășurării activității, respectiv priză cu supraprotecție pentru calculatorul biroului de avocatură.

De asemenea, precizează că în ceea ce privește suma de lei, înscrisă la poziția 117, reprezintă achiziția cu bon fiscal de bunuri care sunt necesare desfășurării activității, respectiv cărți de specialitate.

Contestatorul precizează că se contestă debitul stabilit suplimentar de organele de control, în sumă de lei (.... lei +0 lei).

Totodată, precizează că suma înscrisă la pozițiile indicate de organele de control, reprezentând plăți efectuate cu documente care nu conțin date de identificare ale CA, este de lei și nu de lei, indicată în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. Față de diferența de venit net rezultată din însumarea sumelor de la pozițiile indicate de organelor de control, de lei (.... lei + lei), contestatorul precizează că recunoaște doar suma de lei, cu un impozit aferent de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport de diferența de impozit de achitat, de lei, quantumul accesoriilor este de lei, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 425 zile = lei.

Pentru anul 2007, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

ANUL 2008

1. Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți, întrucât este vorba despre cheltuieli deductibile limitat, conform art. 21 alin. 3 lit. b din Legea nr. 571/2003, conform argumentelor aduse pentru anul 2004.

Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile în conformitate

cu dispozițiile art. 155 alin. 5, art. 48 alin. 4 lit. a și art. 48 alin. 1 din Legea nr. 571/2003.

Contestatorul precizează că se contestă și suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

Cabinetul de avocatură precizează că suma contestată de lei, se referă la operațiunile înscrise la pozițiile 2, 14, 21, 30, 43, 54, 68, 85, 92, 95, 97, 104, 113, 123, 127, 134, 135, 138, 151, 170, 185, 196, 205, 210 și 213.

În legătură cu suma de lei, privind operațiunile de la pozițiile 30, 127, 134, 138 și 213, contestatorul precizează că reprezintă cheltuieli de protocol, care sunt deductibile parțial și nu depășesc limita de admisă de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003.

Referitor la suma de lei, contestatorul precizează că reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediul cabinetului de avocatură.

De asemenea, precizează că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, susține că aceasta este mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură.

De asemenea, precizează că suma de lei, privind operațiunile de la pozițiile 14, 54, 68 și 92, reprezintă achiziții cu facturi fiscale care conțin datele de identificare ale CA și reprezintă bunuri necesare desfășurării activității, respectiv periferice PC, anvelope autoturism comodat sau renovarea spațiului unde își are sediul cabinetul (var lavabil).

De asemenea, precizează că în ceea ce privește pozițiile 97 (suma de lei), poziția 113 (suma de lei) pozițiile 185 și 205, în sumă totală de lei, reprezintă achiziții cu facturi fiscale necesare desfășurării activității, respectiv consumabile, suporturi electronice, rechizite.

În ceea ce privește suma de lei, privind operațiunea înscrisă la poziția 95, contestatorul precizează că reprezintă contravaloarea abonamentului de telefonie mobilă, care are la baza factura nr. din 20.05.2008, ce conține datele de identificare ale CA

Contestatorul precizează că se contestă debitul stabilit suplimentar de organele de control, în sumă de lei (... lei + lei).

Totodată, precizează că suma înscrisă la pozițiile indicate de organele de control, reprezentând plăți efectuate cu documente care nu conțin date de identificare ale CA, este de lei și nu de lei, indicată în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. Față de diferența de venit net rezultată din însumarea sumelor de la pozițiile indicate de organelor de control, de lei (... lei + lei - lei), contestatorul precizează că recunoaște doar suma de lei, cu un impozit aferent de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport

de diferența de impozit de achitat, de lei, cuantumul accesoriilor este de, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 38 zile =

Pentru anul 2008, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009, în urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venitul anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....
TOTAL	....lei	....lei

ANUL 2004

Organele de control au stabilit pentru anul 2004 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei reprezintă venit net rezultat din declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a luat notă explicativă contribuabilului, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

ANUL 2005

Organele de control au stabilit pentru anul 2005 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

-lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

ANUL 2006

Organele de control au stabilit pentru anul 2006 o diferență de venit net nedeclarată delei, după cum urmează:

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezentând recalcularea amortizării calculatorului achiziționat cu factura fiscală nr./02.05.2006, fiind încălcate prevederile art. 48 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

ANUL 2007

Organele de control au stabilit pentru anul 2007 o diferență de venit net nedeclarată de, după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei reprezentând valoare recalculare amortizare mobilier achiziționat cu factura fiscală nr./20.10.2007;

- lei reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

ANUL 2008

Organele de control au stabilit pentru anul 2008 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere lei.

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

ÎN CEEA CE PRIVEȘTE MOTIVELE DE NATURĂ PROCEDURALĂ

1. În ceea ce privește motivele de natură procedurală, cauza supusă soluționării este dacă motivele invocate de contestator atrag nulitatea actului administrativ atacat.

În fapt, contestatorul precizează că raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere sunt lovite parțial de nulitate absolută în ceea ce privește anii 2004 și 2005 din următoarele motive:

- activitatea de inspecție fiscală nu avea competența teritorială în ceea ce privește administrarea impozitelor și exercitarea controlului pentru anii 2004 și 2005, deoarece în perioada respectivă avea domiciliul în localitatea, județul

- pentru anul 2004 nu s-a avut în vedere că în avizul de inspecție fiscală s-a indicat că urmează a fi supusă inspecției fiscale perioada 01.01.2005

– 31.12.2008, fără nici o mențiune la anul 2004, încălcându-se prevederile art. 101 alin. 2 lit. c) din Codul de procedură fiscală;

- inspectia fiscală generală nu putea privi decât anii 2008, 2007 și 2006, cu excluderea anilor 2005 și 2004, organele de control încălcând prevederile art. 98 alin. 3 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, potrivit cărora „la celelalte categorii de contribuabili (cu excepția marilor contribuabili), inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale”.

a) În legătură cu argumentul contestatorului referitor la necompetența teritorială a organului fiscal.

În fapt, contestatorului susține că organul fiscal nu avea competență să efectueze verificarea pentru anii 2004 și 2005, pe motiv că în perioada respectivă avea domiciliul în localitatea, județul

În drept, sunt incidente prevederile **art. 33** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează că:

„Competența teritorială

(1) Pentru administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, competența revine aceluși organ fiscal, județean, local sau al municipiului București, stabilit prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală, în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului sau al plătitorului de venit, în cazul impozitelor și contribuțiilor realizate prin stopaj la sursă, în condițiile legii.”

La **art. 31 alin. 1 lit. a)** din același act normativ, se prevede că:

„Domiciliul fiscal

(1) În cazul creanțelor fiscale administrate de Ministerul Economiei și Finanțelor prin Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin domiciliu fiscal se înțelege:

a) pentru persoanele fizice, adresa unde își au domiciliul, potrivit legii, sau adresa unde locuiesc efectiv, în cazul în care aceasta este diferită de domiciliu;”.

Referitor la aplicarea acestor prevederi, punctul **31.9** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, stipulează următoarele:

„31.9. Înregistrarea în registrul contribuabililor de la noul organ fiscal, precum și scoaterea din registrul contribuabililor de la vechiul organ fiscal se operează cu data comunicării deciziei prevăzute la pct. 31.8. Până la data la care s-au operat modificările în registrul contribuabililor,

competența pentru soluționarea oricărei probleme privind administrarea revine organului fiscal de la vechiul domiciliu fiscal.”

Din prevederile menționate, se reține că în ceea ce privește competența privind administrarea impozitelor, aceasta revine organului fiscal în a cărui rază teritorială se află domiciliul fiscal al contribuabilului.

Conform documentelor existente la dosarul cauzei, la data efectuării inspecției fiscale, contribuabilul avea domiciliul fiscal localitatea, județul

Contestatorul susține că în anii 2004 și 2005 a avut domiciliul în localitatea, județul, motiv pentru care consideră că organele fiscale din cadrul Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului nu avea competența teritorială în ceea ce privește verificarea impozitului pe venitul anual.

În situația în care contribuabilul își schimbă domiciliul fiscal, conform prevederilor punctului 31.9 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, competența pentru soluționarea oricărei probleme privind administrarea revine organului fiscal de la vechiul domiciliu fiscal până la data la care s-au operat modificările în registrul contribuabililor, după această dată, competența aparține organului fiscal de pe raza teritorială unde contribuabilul își are noul domiciliu fiscal.

Potrivit **art. 1 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

„(3) Prin administrarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat se înțelege ansamblul activităților desfășurate de organele fiscale în legătură cu:

- a) înregistrarea fiscală;**
- b) declararea, stabilirea, verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;**
- c) soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative fiscale.”**

Se reține că soluționarea oricărei probleme privind administrarea impozitelor, inclusiv verificarea și colectarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, revine noului organ fiscal.

Schimbarea domiciliului fiscal de către contribuabil conduce la preluarea administrării impozitelor de către noul organ fiscal.

Așa după cum rezultă din textele de lege menționate, competența pentru soluționarea oricărei probleme privind administrarea după data schimbării domiciliului fiscal revine noului organului fiscal.

Astfel că, odată cu schimbarea domiciliului fiscal, toate problemele privind administrarea impozitelor revine noului organ fiscal, indiferent de perioada la care se referă.

Având în vedere că, așa după cum și contestatorul recunoaște, la data efectuării inspecției fiscale **domiciliul fiscal al contribuabilul** era în localitatea, județul, rezultă că Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului avea competență teritorială în ceea ce privește administrarea impozitului pe venitul anual, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

b) În legătură cu argumentul contestatorului referitor la faptul că în avizul de inspecție fiscală nu se precizează că anul 2004 urmează a fi supus inspecției fiscale.

În fapt, contestatorul susține că organul fiscal nu putea efectua verificarea pentru anul 2004, pe motiv că în avizul de inspecție fiscală nu se precizează că anul 2004 urmează a fi supus inspecției fiscale.

Contestatorul susține că în avizul de inspecție fiscală s-a indicat că urmează a fi supusă inspecției fiscale perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, fără nici o mențiune la anul 2004.

În drept, la **art. 101 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Avizul de inspecție fiscală

(1) Înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu acțiunea care urmează să se desfășoare, prin transmiterea unui aviz de inspecție fiscală.

(2) Avizul de inspecție fiscală va cuprinde:

a) temeiul juridic al inspecției fiscale;

b) data de începere a inspecției fiscale;

c) obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale;”.

Din textele de lege menționate se reține că înaintea desfășurării inspecției fiscale, organul fiscal are obligația să înștiințeze contribuabilul în legătură cu obligațiile fiscale și perioadele ce urmează a fi supuse inspecției fiscale.

Contestatorul precizează că a organele de control nu puteau efectua verificarea impozitului pe venit pentru anul 2004 întrucât prin avizul de inspecție fiscală a fost înștiințat că urmează să fie supus verificării pentru perioada 01.01.2005 – 31.12.2008, nefăcându-se nicio mențiune cu privire la verificarea anului 2004.

Prin Referatul nr...., cu propuneri de soluționare a contestației, organele fiscale precizează că verificarea s-a extins și asupra anului 2004 pe motiv că au existat indicii privind diminuarea impozitului pe venit.

Potrivit **art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se prevăd următoarele:

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;”.

Se reține că în situația în care există indicii privind diminuarea impozitelor, inspecție fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție.

Din cele prezentate se reține că organele de control puteau extinde perioada inspecției fiscale și asupra anului 2004, întrucât în timpul verificării efectuate organele de inspecție au constatat că în anul 2004 impozitul pe venitul anual a fost diminuat.

c) În legătură cu argumentul contestatorului referitor la faptul că inspecția fiscală generală nu se putea efectua pentru anii 2004 și 2005.

În fapt, contestatorul susține că inspecția fiscală nu putea privi decât anii 2008, 2007 și 2006, cu excluderea anilor 2005 și 2004, pe motiv că inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 98 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, unde se stipulează următoarele:

„Perioada supusă inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspecției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspecția fiscală se poate

extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;”

Din textul de lege menționat se reține că, în cazul în speță, inspecție fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii trei ani, dar acesta poate fi extinsă pe perioada termenului de prescripție, în situația în care există indicii privind diminuarea impozitelor.

Prin Referatul nr...., cu propuneri de soluționare a contestației, organele fiscale precizează că verificarea s-a extins și asupra anilor 2004 și 2005 pe motiv că au existat indicii privind diminuarea impozitului pe venit pentru această perioadă.

Având în vedere că în timpul verificării efectuate s-au ivit indicii cu privire la diminuarea impozitului pe venit pentru anii 2004 și 2005, conform prevederilor menționate, organele de control în mod legal au extins perioada inspecției fiscale pentru anii respectivi.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că nerespectarea de către organele de inspecție fiscală a celor trei elemente menționate atrage nulitatea actului administrativ atacat nu poate fi reținută, întrucât, așa cum s-a prezentat mai sus, inspecția fiscală a fost efectuată cu respectarea prevederilor legale.

Totodată, în ceea ce privește nulitatea actului administrativ atacat, sunt incidente prevederile **art. 46 și 47 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,:

„Art. 46

Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.

Art. 47

Desființarea sau modificarea actelor administrative fiscale

(1) Actul administrativ fiscal poate fi modificat sau desființat în condițiile prezentului cod.”

Referitor la aplicarea acestor prevederi, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, la **punctul 46.1**, stipulează următoarele:

„46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt: [...]

b) constatarea nulității actului administrativ fiscal potrivit art. 45 din Codul de procedură fiscală;”

Din textele de lege menționate, se reține că actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situația în care se constată nulitatea acestora, nulitate care apare în cazul în care se constată lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Prin cererea formulată, contestatorul consideră că actul administrativ atacat este lovit de nulitate pentru următoarele considerente:

- necompetența teritorială a organului fiscal în ceea ce privește administrarea impozitelor și exercitarea controlului pentru anii 2004 și 2005, deoarece în perioada respectivă avea domiciliul în localitatea, județul

- în avizul de inspecție fiscală nu se precizează că anul 2004 urmează a fi supus inspecției fiscale;

- anii 2005 și 2004 nu puteau fi supuși inspecției fiscale generale, pe considerentul că inspecția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale.

Rezultă că argumentele aduse de contestator, privind nulitatea actului administrativ fiscal atacat, nu sunt dintre cele prevăzute de Codul de procedură care să ducă la modificarea sau desființarea actului administrativ fiscal.

Din cele prezentate se reține că inspecția fiscală a fost efectuată cu respectarea prevederilor legale, iar argumentele aduse de contestator, privind nulitatea actului administrativ atacat, nu sunt dintre elementele prevăzute de Codul de procedură fiscală, care să atragă nulitatea actului administrativ atacat, motiv pentru care se va proceda la soluționarea pe fond a contestației.

ÎN CEEA CE PRIVEȘTE MOTIVELE DE FOND

ANUL 2004

2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ...lei și accesoriile aferente de ... lei, privind venitul net stabilit suplimentar de organele de control fiscal pentru anul 2004.

Organele de control au stabilit pentru anul 2004 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv

că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei reprezintă venit net rezultat din declararea eronată a veniturilor și cheltuielilor, pentru care s-a luat notă explicativă contribuabilului, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un impozit pe venit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

2.1 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea cheltuielilor cu indemnizația de deplasare, în condițiile în care durata delegației a fost mai mică de 12 ore/zi.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control fiscal au stabilit o diferență de venit net de lei, rezultată prin neadmiterea la deducere de către organele de control a indemnizației de deplasare înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi.

În drept, pentru anul 2004 sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal**, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

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

c) suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”.

Din textul de lege menționat, se reține că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în țară, în interesul serviciului, este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Susținerea contestatorului că limita minimă de 12 ore la care fac referire organele de control este aplicabilă doar în cazul salariaților din cadrul instituțiilor publice și nu persoanelor care obțin venituri din exercitarea profesiei liberale, nu poate fi reținută, întrucât din prevederile menționate mai sus rezultă că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în interesul serviciului pentru determinarea venitului net din activități independente este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

În ceea ce privește condițiile de acordare a indemnizației ce se acordă pe perioada delegării pentru instituțiile publice, acestea sunt prevăzute în Anexa nr. 1 - DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 543/1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, republicată, unde, la Capitolul 2, punctul 10, se prevede că:

„10. Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Din textul de lege menționat, se reține că indemnizația de delegare se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore dintr-o zi.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că potrivit datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, a rezultat că durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

Având în vedere că, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore, indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrate de cabinet nu sunt deductibile, întrucât din punct de vedere al deductibilității fiscale acestea sunt zero.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că în cazul de față se aplică norma generală din Codul muncii, care îi dă dreptul la plata unei diurne pentru deplasări fără nicio restricție, nu poate fi reținută, întrucât modul de determinare a venitului net din activități independente și a cheltuielilor cu indemnizația de delegare deductibile sunt prevăzute de Codul fiscal.

Faptul că prin Codul muncii se dă dreptul la plata unei diurne, aceasta nu înseamnă că deductibilitatea acesteia este la nivelul celei acordate de contribuabil.

În legătură cu susținerea contestatorului că pentru anul 2004 nu erau aplicabile prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1860/2006, menționate de organele de control, din actul administrativ atacat rezultă că organul fiscal a invocat și aceste prevederi, însă invocarea acestui act normativ nu este de natură

să modifice constatările organelor fiscale, întrucât și Hotărârea Guvernului nr. 543/1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aplicabilă în anul 2004, prevedea aceleași condiții de acordare a indemnizației de delegare.

Referitor la susținerile contestatorului că din cuprinsul ordinelor de deplasare nu rezultă că durata deplasării ar fi mai mică de 12 ore, pe motiv că rubrica respectivă nu este completată și că acest lucru nu înseamnă că deplasările nu s-au efectuat pe o durată de timp mai mare de 12 ore, mai ales că unele ordine de deplasare se întind pe mai multe zile, iar drumul de lala este supus din anul 2004 unor ample lucrări de reconstrucție, nu pot fi reținute, întrucât, așa cum chiar contribuabilul recunoaște, din documentele prezentate organelor de control nu rezultă că durata deplasării a fost mai mare de 12 ore/zi.

Potrivit **art. 64 și 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. [...]

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere că cheltuielile cu indemnizația plătită pe perioada delegării sunt deductibile limitat, limită ce se stabilește pe baza nivelului legal stabilit pentru instituțiile publice, și întrucât, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore/zi indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrate de cabinetul de avocatură nu sunt deductibile, drept pentru care urmează **a se respingere** contestația pentru **venitul net impozabil în sumă de lei** și implicit pentru impozitul pe venit și majorările de întârziere aferente, **ca neîntemeiată.**

2.2 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care la baza plăților efectuate stau documente care nu conțin date de identificare ale

În fapt, în urma verificării efectuate pentru anul 2004, organele de control fiscal au stabilit un venit suplimentar de lei, din care contribuabilul contestă venitul în sumă de lei, prin neadmiterea la deducere a plăților efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

În drept, pentru anul 2004, sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 49

Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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;”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 53, prevăd că:

„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.”

Din textul de lege menționat, se reține că pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate în cadrul activității desfășurate.

Contestatorul consideră că suma de lei este deductibilă și se referă la cheltuielile înregistrate în jurnalul de încasări și plăți la pozițiile 83, 62, 158 și 189, după cum urmează:

- suma de ...lei (poziția 83), reprezentând achiziția unui aspirator, ce are la bază factura fiscală nr.din 08.05.2004, operațiune care a fost înscrisă în Registrul inventar pentru anul 2004 la poziția nr. 12, cu numărul de inventar 12, fiind apoi casat în anul 2008;

- suma de ...lei (poziția 62), reprezentând cheltuieli de protocol, efectuate conform bonului fiscal nr.... din 07.04.2004;

- suma de lei (poziția 158), reprezentând achiziționarea unei plinte pentru parchet stejar, cu factura nr.din 28.08.2004;

- suma de lei (poziția 189), reprezentând achiziționarea unui acvariu și unor materiale de acvaristică adiacente, cu factura fiscală nr. din 02.10.2004.

Totodată, precizează că acvariul și accesoriile de acvaristică de la poziția 189 reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării veniturilor, având în vedere funcția de relaxare psihologică pe care o satisface în situația unei profesii atât de stresante și dificile, de avocatură.

De asemenea, precizează că actele privind operațiunile înregistrate la pozițiile 83, 62 și 158 nu cuprind datele de identificare ale CA pentru faptul că la data respectivă nu avea CIF, identificarea efectuându-se pe bază de nume și CNP.

De asemenea, precizează că cheltuielile de protocol nu depășesc valoarea limitei maxime de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003.

Din argumentele aduse de contestator, menționate mai sus, se reține că acestea nu pot fi reținute, întrucât nu se referă la motivul pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei.

Conform actului administrativ atacat, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei pe motiv că la baza operațiunilor stau documente care nu conțin date de identificare ale

Conform art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, **„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.”**

Potrivit actului administrativ atacat, contribuabilul a dedus la calculul venitului net din activități independente cheltuieli ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Având în vedere că documentele ce au stat la baza operațiunilor nu conțin date de identificare ale, acesta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004, la litera B, la punctele 13, 14 și 15**, prevăd că:

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

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

Din aceste prevederi se reține că pot dobândi calitatea de document justificativ numai acele documente care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Conform prevederilor menționate, printre elementele principale pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative se regăsesc și numele și prenumele contribuabilului, adresa completă, precum și menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, pentru operațiunile în sumă **de ... lei**, contribuabilul nu justifică deducerea cheltuielilor cu documente care să conțină date de identificare ale, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

2.3 Referitor la venitul net stabilit suplimentar de organele de control, în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul avea obligația să declare veniturile avocatului stagiar, în condițiile în care acestea au fost realizate prin

În fapt, organele de control au stabilit că pentru anul 2004nu a declarat venitul net de lei.

Contestatorul precizează că în anul 2004 a avut un contract de colaborare cu un avocat stagiar, în cadrul cabinetului său, iar veniturile personale obținute de avocatul stagiar se impozitează separat și nu pe cabinetul său.

În drept, pentru anul 2004, sunt aplicabile prevederile **art. 49 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se stipulează că:

„Art. 49

Reguli generale de stabilire a venitului net din activități independente determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

(2) Venitul brut cuprinde:

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

Din textele de lege citate mai sus se reține că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut, care cuprinde sumele încasate din desfășurarea activității, și cheltuielile aferente realizării venitului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru anul 2004 contribuabilul nu a declarat venitul net de lei.

Prin nota explicativă dată, cabinetul de avocatură precizează că a declarat doar veniturile sale, nu și veniturile și cheltuielile avocatului stagiar, cu care avea contract de colaborare.

Prin referatul cu propuneri de soluționare nr...., organele fiscale precizează că există un contract de colaborare cu avocatul stagiar, iar, în perioada 27.08.2004 – 31.12.2004, a efectuat operațiuni de încasare onorarii avocat în numele, pe documente (chitanțe) aflate în gestiunea acestuia, documente ce sunt evidențiate în fișele de documente cu regim special și în situația cu documente folosite pentru perioada 2004 – 2008.

Sușinerile contribuabilului că avea contract de colaborare cu avocatul stagiar nu pot fi reținute, întrucât, nu numai că avocatul stagiar nu putea efectua activități de avocatură în nume propriu, deoarece se afla în stagiul de pregătire profesională în cadrul, dar onorariile au fost încasate în numele acestuia și în baza documentelor sale.

Având în vedere că veniturile au fost efectuate în numele, în baza documentelor sale, rezultă că acesta avea obligația să înregistreze și să declare toate veniturile realizate.

2.4 Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de control în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ... se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest venit impozabil.

În fapt,, prin cererea formulată, contestă suma totală delei, reprezentândlei impozit pe venit șilei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009.

În urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venit anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....
TOTAL	....lei	....lei

Cu toate că inițial petentul precizează că se contestă toată suma stabilită suplimentar de organele de control în urma verificării efectuate, în cuprinsul cererii contestatorul precizează că nu contestă baza impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control pentru anul 2004, respectiv diferența dintre venitul de lei stabilit suplimentar și venitul contestat de lei.

Având în vedere că din contestația formulată nu rezultă cu claritate suma contestată, individualizată pe categorii de impozite și taxe, în sensul că în contestația formulată se precizează că se contestă integral sumele stabilite suplimentar de organele de control, în timp ce din conținutul contestației, privind prezentarea motivelor pe capete de cerere, rezultă că nu se contestă integral baza de impunere, Direcția Generală a Finanțelor Publice a

județului, prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să vină cu precizări concrete în acest sens.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, în baza prevederilor **pct. 2.1. din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că „În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, quantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”, s-a considerat că petentul contestă actul administrativ fiscal în totalitate.

Totodată, prin adresa menționată, s-a solicitat contestatorului ca, în situația în care se contestă întreaga sumă stabilită prin actul administrativ atacat, să precizeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere.

Având în vedere că până la data emiterii prezentei deciziinu a dat curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că prin contestația formulată nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere, se va respinge contestația ca nemotivată pentru baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de control în sumă de lei și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Față de cele prevăzute la punctele 2.1, 2.2, 2.3 și 2.4, urmează a se respinge contestația pentru **impozitul pe venit în sumă delei**, aferent anului 2004, și **pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut **impozitul pe venit în sumă delei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe venit în sumă delei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă delei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

ANUL 2005

3. Referitor la impozitul pe venit în sumă delei și accesoriile aferente de lei, privind venitul net stabilit suplimentar de organele de control fiscal pentru anul 2005.

Organele de control au stabilit pentru anul 2005 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

-lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA;

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

3.1 În ceea ce privește cheltuielile în sumă delei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea cheltuielilor cu indemnizația de deplasare, în condițiile în care durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control fiscal au stabilit o diferență de venit net delei, rezultată prin neadmiterea la deducere de către organele de control a indemnizației de deplasare înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi.

În drept, pentru anul 2005 sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

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

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”.

Din textul de lege menționat, se reține că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în țară, în interesul serviciului, este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Susținerea contestatorului că limita minimă de 12 ore la care fac referire organele de control este aplicabilă doar în cazul salariaților din cadrul instituțiilor publice și nu persoanelor care obțin venituri din exercitarea profesiei liberale nu poate fi reținută, întrucât din prevederile menționate mai sus rezultă că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în interesul serviciului pentru determinarea venitului net din activități independente este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

În ceea ce privește condițiile de acordare a indemnizației ce se acordă pe perioada delegării pentru instituțiile publice, acestea sunt prevăzute în

Anexa nr. 1 - DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 543/1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, republicată, unde la Capitolul 2, punctul 10, se prevede că:

„10. Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Din textul de lege menționat, se reține că indemnizația de delegare se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore dintr-o zi.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că potrivit datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, a rezultat că durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

Având în vedere că, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore, indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu indemnizația de deplasare înregistrate de cabinet nu sunt deductibile, întrucât din punct de vedere al deductibilității fiscale acestea sunt zero.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că în cazul de față se aplică norma generală din Codul muncii, care îi dă dreptul la plata unei diurne pentru deplasări fără nicio restricție, nu poate fi reținută, întrucât modul de determinare a venitului net din activități independente și a cheltuielilor cu indemnizația de delegare deductibile sunt prevăzute de Codul fiscal.

Faptul că prin Codul muncii se dă dreptul la plata unei diurne, aceasta nu înseamnă că deductibilitatea acesteia este la nivelul celei acordate de contribuabil.

În legătură cu susținerea contestatorului că pentru anul 2005 nu erau aplicabile prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1860/2006, menționate de organele de control, din actul administrativ atacat rezultă că organul fiscal a invocat și aceste prevederi, însă invocarea acestui act normativ nu este de natură să modifice constatările organelor fiscale, întrucât și Hotărârea Guvernului nr. 543/1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aplicabilă în anul 2005, prevedea aceleași condiții de acordare a indemnizației de delegare.

Referitor la susținerile contestatorului că din cuprinsul ordinelor de deplasare nu rezultă că durata deplasării ar fi mai mică de 12 ore/zi, pe motiv că rubrica respectivă nu este completată și că acest lucru nu înseamnă că

deplasările nu s-au efectuat pe o durată de timp mai mare de 12 ore, mai ales că unele ordine de deplasare se întind pe mai multe zile, iar drumul de lala este supus din anul 2005 unor ample lucrări de reconstrucție, nu pot fi reținute, întrucât, așa cum chiar contribuabilul recunoaște, din documentele prezentate organelor de control nu rezultă că durata deplasării a fost mai mare de 12 ore/zi.

Potrivit **art. 64 și 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. [...]

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere că cheltuielile cu indemnizația plătită pe perioada delegării sunt deductibile limitat, limită ce se stabilește pe baza nivelului legal stabilit pentru instituțiile publice, și întrucât, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore/zi indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu indemnizația de deplasare înregistrate de cabinet de avocatură nu sunt deductibile, drept pentru care urmează **a se respingere** contestația pentru venitul net impozabil în sumă delei și implicit pentru impozitul pe venit și majorările de întârziere aferente, **ca neîntemeiată.**

3.2 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care la bază plăților efectuate stau documente care nu conțin date de identificare ale

În fapt, în urma verificării efectuate pentru anul 2005, organele de control fiscal au stabilit un venit suplimentar de lei, prin neadmiterea la deducere a plăților efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

În drept, pentru anul 2005, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

(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;”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 37, prevăd că:

„ 37. 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. 48 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.”

Din textul de lege menționat, se reține că pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate în cadrul activității desfășurate.

Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile fiscal, după cum urmează:

- lei, privind operațiunile înscrise la pozițiile 57, 97, 110, 154, 167, 224, 231, 236, reprezintă cheltuieli de protocol, care sunt deductibile parțial și nu depășesc limita de admisă de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003;

- lei, înscrisă la pozițiile 95, 255 și 271, reprezintă achiziții, cu facturi fiscale care conțin datele de identificare ale CA, ale unor bunuri necesare desfășurării activității (rechizite și accesorii birou) sau dotări ale spațiului unde își are sediul cabinetul;

-lei, înscrisă la pozițiile 11, 24, 36, 54, 171, 179 și 225, reprezintă achiziții, cu facturi fiscale sau bonuri fiscale care, deși nu conțin datele de identificare ale CA, se referă la bunuri necesare desfășurării activității (consumabile, suporturi electronice, cărți, rechizite, dotări), achiziționate într-o perioadă în care cabinetul nu avea încă atribuit cod de înregistrare fiscală;

- lei, înscrisă la pozițiile 262 și 263, reprezintă contravaloarea investițiilor materiale efectuate în cadrul cabinetului, când a efectuat instalația electrică.

Din cele prezentate de contestator, se reține că acesta aduce o serie de argumente care nu se referă la motivul pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei.

Conform actului administrativ atacat, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei pe motiv că la baza operațiunilor stau documente care nu conțin date de identificare ale

Potrivit **art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, **„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.”**

Conform actului administrativ atacat, contribuabilul a dedus la calculul venitului net din activități independente cheltuieli ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Având în vedere că documentele ce au stat la baza operațiunilor nu conțin date de identificare ale, acesta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004**, la litera B, la punctele 13, 14 și 15, prevăd că:

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

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);

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

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

Din aceste prevederi se reține că pot dobândi calitatea de document justificativ numai acele documente care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Conform prevederilor menționate, printre elementele principale care trebuie să le cuprindă documentele justificative se regăsesc și numele și prenumele contribuabilului, adresa completă, precum și menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru operațiunile în sumă de lei contribuabilul nu justifică deducerea cheltuielilor cu documente care să conțină date de identificare ale, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

3.3 În ceea ce privește suma de lei, neadmisă la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra susținerii contestatorului că suma respectivă reprezintă încasarea unui onorariu avocat și nu o cheltuială, așa cum consideră organele de control, în condițiile în care nu depune documente care să demonstreze susținerile sale.

În fapt,susține că suma de lei, înscrisă la poziția 180, reprezintă încasarea unui onorariu avocat și nu o cheltuială, așa cum consideră organele de control.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să prezinte documentele ce le consideră necesare în susținerea cauzei.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare,

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

Având în vedere că petentul nu depune documente care să demonstreze susținerile sale, organul de soluționare competent nu se poate pronunța asupra susținerii contestatorului că suma de lei, înscrisă la poziția 180, reprezintă încasarea unui onorariu avocat și nu o cheltuială, așa cum consideră organele de control, drept pentru care **se va respinge contestația ca nesusținută cu documente pentru baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de control în sumă de lei și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

3.4 Referitor la baza impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru această sumă.

În fapt,, prin cererea formulată, contestă suma totală delei, reprezentândlei impozit pe venit șilei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009.

În urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venitul anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....

TOTAL

...lei

...lei

Organele de control au stabilit pentru anul 2005 o diferență de venit net nedeclarată de lei, după cum urmează:

-lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA;

În urma verificării efectuate, pentru anul 2005 s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

Cu toate că inițial petentul precizează că se contestă toată suma stabilită suplimentar de organele de control în urma verificării efectuate, în cuprinsul cererii precizează că pentru anul 2005 se contestă doar baza impozabilă în sumă de lei (...lei + lei + lei) și că nu se contestă anumite sume.

Contribuabilul precizează că, din debitul stabilit suplimentar de organele de control pentru anul 2005, contestă suma de lei (...lei + lei).

De asemenea, precizează că suma care reprezintă plăți efectuate cu documente care nu conțin datele de identificare ale cabinetului înregistrată în jurnalul de încasări și plăți este de lei și nu de lei, cât s-a menționat în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere.

Totodată, precizează că, din totalul diferenței de venit net de (... lei +lei), recunoaște suma de lei, căreia îi corespunde un impozit pe venit delei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă și că în raport de diferența de impozit de achitat, delei, quantumul accesoriilor este de lei, determinat astfel:lei x 0,1%/zi x 737 zile = lei și menționează că pentru anul 2005 recunoaște că datorează suma de lei.

Având în vedere că din contestația formulată nu rezultă cu claritate suma contestată, individualizată pe categorii de impozite și taxe, în sensul că inițial în contestația formulată se precizează că se contestă integral sumele stabilite suplimentar de organele de control, în timp ce din conținutul contestației, privind prezentarea motivelor pe capete de cerere, rezultă că nu se contestă integral baza de impunere, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să vină cu precizări concrete în acest sens.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, în baza prevederilor pct. 2.1. din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că *„În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”*, s-a considerat că petentul contestă actul administrativ fiscal în totalitate.

Totodată, prin adresa menționată, s-a solicitat contestatorului ca, în situația în care se contestă întreaga sumă stabilită prin actul administrativ atacat, să precizeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere.

Având în vedere că până la data emiterii prezentei deciziinu a dat curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că prin contestația formulată nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest capăt de cerere, **se va respinge contestația ca nemotivată pentru baza impozabilă stabilită suplimentar de organele de control în sumă de ... lei [(...lei + ... lei) – (...lei + ... lei + ... lei)] și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Față de cele prevăzute la punctele 3.1 - 3.4, urmează a se **respinge** contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de ...lei**, aferent anului 2005, și **pentru majorările de întârziere aferente de ... lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut **impozitul pe venit în sumă de ...lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de ... lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de ... lei, aferente impozitului pe venit în sumă de ...lei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă de ...lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se **respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de ... lei**.

ANUL 2006

4. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ... lei și accesoriile aferente de ... lei, privind venitul net stabilit suplimentar de organele de control fiscal pentru anul 2006.

Organele de control au stabilit pentru anul 2006 o diferență de venit net nedeclarată de ...lei, după cum urmează:

- ... lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA ..., fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezentând recalcularea amortizării calculatorului achiziționat cu factura fiscală nr./02.05.2006, fiind încălcate prevederile art. 48 alin. 4 lit. c) din Legea nr. 571/2003.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

4.1 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care la baza plăților efectuate stau documente care nu conțin date de identificare ale

În fapt, în urma verificării efectuate pentru anul 2006, organele de control fiscal au stabilit un venit suplimentar de lei prin neadmiterea la deducere a plăților efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Contestatorul precizează că, în ceea ce privește **suma de lei**, reprezintă totalul valorilor operațiunilor înscrise la pozițiile 151, 174, 206 și 244, după cum urmează:

- lei reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediulși că deși o astfel de dotare s-a făcut pe numele său personal, acesta era mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură;

- lei reprezintă achiziționarea unor materiale consumabile pentru birou cu bon fiscal care, deși nu conține datele de identificare ale CA, se referă la bunuri necesare desfășurării activității într-o perioadă când nu avea atribuit cod de înregistrare.

În drept, pentru anul 2006, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

(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;”.

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 37, prevăd că:

„ 37. 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. 48 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.”

Din textul de lege menționat, se reține că pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate în cadrul activității desfășurate.

Cabinetul de avocatură precizează că, în ceea ce privește suma de lei, aceasta reprezintă:

- lei contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediul cabinetului de avocatură, recunoscând că s-au făcut pe numele său personal, dar că aceste servicii sunt necesare cabinetului de avocatură;

- lei reprezintă achiziționarea unor materiale consumabile pentru birou cu bon fiscal care, deși nu conține datele de identificare ale CA, se referă la bunuri necesare desfășurării activității într-o perioadă când nu avea atribuit cod de înregistrare.

Potrivit actului administrativ atacat, contribuabilul a dedus la calculul venitului net din activități independente cheltuieli ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Având în vedere că documentele ce stau la baza operațiunilor nu conțin date de identificare ale, acesta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004, la litera B, la punctele 13, 14 și 15**, prevăd că:

„13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza

înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

Din aceste prevederi se reține că pot dobândi calitatea de document justificativ numai acele documente care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Conform prevederilor menționate, printre elementele principale pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative se regăsesc și numele și prenumele contribuabilului, adresa completă, precum și menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru operațiunile în sumă de lei contribuabilul nu justifică deducerea cheltuielilor cu documente care să conțină date de identificare ale, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

4.2 Referitor la baza impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru acest venit impozabil.

În fapt,, prin cererea formulată, contestă suma totală de ...lei, reprezentândlei impozit pe venit șilei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009.

În urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venitul anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....
TOTAL	....lei	....lei

Organele de control au stabilit pentru anul 2006 o diferență de venit net nedeclarată delei, după cum urmează:

- lei reprezentând plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA;
- lei reprezintă recalcularea amortizării calculatorului achiziționat cu factura fiscală nr./02.05.2006.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, pe motiv că operațiunile sunt aferente activității cabinetului de avocatură.

Prin cererea formulată, precizează că se contestă suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

În același timp însă, precizează că, față de diferența de venit net, rezultată din însumarea pozițiilor indicate de organele de control, de lei (.... lei + lei), recunoaște și acceptă doar suma de lei, căreia îi corespunde un impozit de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În

raport de diferența de impozit de achitat, de lei, cuantumul accesoriilor este delei, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 607 zile =lei.

Pentru anul 2006, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

Având în vedere că din contestația formulată nu rezultă cu claritate suma contestată, individualizată pe categorii de impozite și taxe, în sensul că inițial în contestația formulată se precizează că se contestă integral sumele stabilite suplimentar de organele de control, în timp ce din conținutul contestației, privind prezentarea motivelor pe capete de cerere, rezultă că nu se contestă integral baza de impunere, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să vină cu precizări concrete în acest sens.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, în baza prevederilor pct. 2.1. din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că *„În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”*, s-a considerat că petentul contestă actul administrativ fiscal în totalitate.

Totodată, prin adresa menționată, s-a solicitat contestatorului ca, în situația în care se contestă întreaga sumă stabilită prin actul administrativ atacat, să precizeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere.

Având în vedere că până la data emiterii prezentei deciziinu a dat curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că prin contestația formulată nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru baza impozabilă în sumă de lei (...lei – lei), se va respinge contestația ca nemotivată pentru această bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de control și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Față de cele prevăzute la punctele 4.1 și 4.2, urmează a se respinge contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de lei**, aferent anului 2006, și **pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut **impozitul pe venit în sumă de lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de lei, aferente impozitului pe venit în sumă de lei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

ANUL 2007

5. Referitor la impozitul pe venit în sumă de ...lei și accesoriile aferente de ... lei, privind venitul net stabilit suplimentar de organele de control fiscal pentru anul 2007.

Organele de control au stabilit pentru anul 2007 o diferență de venit net nedeclarată de ... (... lei + ... lei + ... lei - ... lei), după cum urmează:

- ... lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- ... lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- ... lei reprezentând valoare recalculare amortizare mobilier achiziționat cu factura fiscală nr./20.10.2007;

- ... lei reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un impozit suplimentar de ...lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de ... lei.

5.1 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de ... lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea cheltuielilor cu indemnizația de deplasare, în condițiile în care durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

În fapt, în urma verificării efectuate, s-a stabilit o diferență de venit net de ... lei, rezultată prin neadmiterea la deducere de către organele de control a indemnizației de deplasare înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi.

În drept, pentru anul 2007 sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

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

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”.

Din textul de lege menționat, se reține că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în țară, în interesul serviciului, este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Susținerea contestatorului că limita minimă de 12 ore la care fac referire organele de control este aplicabilă doar în cazul salariaților din cadrul instituțiilor publice și nu persoanelor care obțin venituri din exercitarea profesiei liberale, nu poate fi reținută, întrucât din prevederile menționate mai sus rezultă că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în interesul serviciului pentru determinarea venitului net din activități independente este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

În ceea ce privește condițiile de acordare a indemnizației ce se acordă pe perioada delegării pentru instituțiile publice, acestea sunt prevăzute în Anexa nr. 1 - DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1860 / 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, unde, la Capitolul 2, art. 11, se prevede că:

„Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Din textul de lege menționat, se reține că indemnizația de delegare se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore dintr-o zi.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că potrivit datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, a rezultat că durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

Având în vedere că, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore, indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrate de cabinet nu sunt deductibile, întrucât din punct de vedere al deductibilității fiscale acestea sunt zero.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că în cazul de față se aplică norma generală din Codul muncii, care îi dă dreptul la plata unei diurne pentru deplasări fără nicio restricție, nu poate fi reținută, întrucât modul de determinare a venitului net din activități independente și a cheltuielilor cu indemnizația de delegare deductibile sunt prevăzute de Codul fiscal.

Faptul că prin Codul muncii se dă dreptul la plata unei diurne, aceasta nu înseamnă că deductibilitatea acesteia este la nivelul celei acordate de contribuabil.

Referitor la susținerile contestatorului că din cuprinsul ordinelor de deplasare nu rezultă că durata deplasării ar fi mai mică de 12 ore, pe motiv că rubrica respectivă nu este completată și că acest lucru nu înseamnă că deplasările nu s-au efectuat pe o durată de timp mai mare de 12 ore, mai ales că unele ordine de deplasare se întind pe mai multe zile, nu pot fi reținute, întrucât, așa cum chiar contribuabilul recunoaște, din documentele prezentate organelor de control nu rezultă că durata deplasării a fost mai mare de 12 ore/zi.

Potrivit **art. 64 și 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. [...]

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere că cheltuielile cu indemnizația plătită pe perioada delegării este deductibilă limitat, limită ce se stabilește pe baza nivelului legal stabilit pentru instituțiile publice, și întrucât, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore/zi indemnizația de delegare nu se acordă personalului din instituțiile publice, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrate de cabinet de avocatură nu sunt deductibile, drept pentru care urmează **a se respingere** contestația pentru **venitul net impozabil în sumă de lei și implicit a impozitului pe venit și a majorărilor de întârziere aferente, ca neîntemeiată.**

5.2 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care la bază plăților efectuate stau documente care nu conțin date de identificare ale

În fapt, în urma verificării efectuate pentru anul 2007, organele de control fiscal au stabilit un venit suplimentar de lei, prin neadmiterea la deducere a plăților efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile.

În ceea ce privește suma de lei, contestatorului precizează că reprezintă totalul valorilor operațiunilor înscrise la pozițiile 10, 32, 55, 78, 117, 211 și 235, după cum urmează:

- lei, privind operațiunile înscrise la pozițiile 10, 32, 78, 211 și 235, reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediulși că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, aceste cheltuieli sunt mai mult decât necesare pentru un cabinet de avocatură;

- lei, privind operațiunea de la poziția 55, reprezintă achiziție cu factură fiscală, care conține datele de identificare ale CA, privind un bun necesar desfășurării activității, respectiv priză cu supraprotecție pentru calculatorul biroului de avocatură;

- lei, înscrisă la poziția 117, reprezintă achiziția cu bon fiscal de bunuri care sunt necesare desfășurării activității, respectiv cărți de specialitate.

În drept, pentru anul 2007, sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003** privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

(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;”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 37, prevăd că:

„ 37. 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. 48 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.”**

Din textul de lege menționat, se reține că pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate în cadrul activității desfășurate.

Cabinetul de avocatură precizează că, în ceea ce privește suma de lei, reprezintă:

- lei, contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediulși că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, aceste cheltuieli sunt mai mult decât necesare pentru un cabinet de avocatură;

- lei, achiziție cu factură fiscală, care conține datele de identificare ale CA, privind un bun necesar desfășurării activității, respectiv priză cu supraprotecție pentru calculatorul biroului de avocatură;

- lei, achiziția cu bon fiscal de bunuri care sunt necesare desfășurării activității, respectiv cărți de specialitate.

Potrivit actului administrativ atacat, contribuabilul a dedus la calculul venitului net din activități independente cheltuieli ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Având în vedere că documentele ce stau la baza operațiunilor nu conțin date de identificare ale, acesta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004**, la litera **B**, punctele **13, 14 și 15**, prevăd că:

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

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

- denumirea documentului;**
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;**

- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

Din aceste prevederi se reține că pot dobândi calitatea de document justificativ numai acele documente care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Conform prevederilor menționate, printre elementele principale care trebuie să le cuprindă documentele justificative se regăsesc și numele și prenumele contribuabilului, adresa completă, precum și menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru operațiunile în sumă de lei contribuabilul nu justifică deducerea cheltuielilor cu documente care să conțină date de identificare ale, drept pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

5.3 În ceea ce privește baza impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru această bază impozabilă.

În fapt,, prin cererea formulată, contestă suma totală delei, reprezentândlei impozit pe venit șilei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009.

În urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venit anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....
TOTAL	....lei	....lei

Organele de control au stabilit pentru anul 2007 o bază impozabilă suplimentară de (.... lei + lei + lei - lei), după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA

- lei reprezentând valoare recalculare amortizare mobilier achiziționat cu factura fiscală nr./20.10.2007;

- lei reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un impozit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere de lei.

Prin contestația formulată, petentul precizează că se contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți și diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA

De asemenea, petentul precizează că se contestă și suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

Totodată, precizează că suma înscrisă la pozițiile indicate de organele de control fiscal, reprezentând plăți efectuate cu documente care nu conțin date de identificare ale CA, este de lei și nu de lei, indicată în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. Față de diferența de venit net rezultată din însumarea sumelor de la pozițiile indicate de organele de

control, de lei (... lei + lei), contestatorul precizează că recunoaște doar suma de lei, cu un impozit aferent de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și cuantumul accesoriilor, pe motiv că suma de lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport de diferența de impozit de achitat, de lei, cuantumul accesoriilor este de lei, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 425 zile = lei.

Pentru anul 2007, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

Având în vedere că din contestația formulată nu rezultă cu claritate suma contestată, individualizată pe categorii de impozite și taxe, în sensul că inițial în contestația formulată se precizează că se contestă integral sumele stabilite suplimentar de organele de control, în timp ce din conținutul contestației, privind prezentarea motivelor pe capete de cerere, rezultă că nu se contestă integral baza de impozitare stabilită suplimentar de organele fiscale, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului, prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să vină cu precizări concrete în acest sens.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, în baza prevederilor pct. 2.1. din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că *„În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorie vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”*, s-a considerat că petentul contestă actul administrativ fiscal în totalitate.

Totodată, prin adresa menționată, s-a solicitat contestatorului ca, în situația în care se contestă întreaga sumă stabilită prin actul administrativ atacat, să precizeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere.

Având în vedere că până la data emiterii prezentei deciziinu a data curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;,
coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b)** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b)** din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că prin contestația formulată nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru baza impozabilă în sumă de **.... lei** (**.... – lei –**) admisă la deducere de organele de control), se va respinge contestația ca nemotivată pentru această bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de control și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente, potrivit principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* (accesoriul urmează principalul).

Față de cele prevăzute la punctele 5.1 - 5.3, urmează a se respinge contestația pentru **impozitul pe venit în sumă delei**, aferent anului 2007, și **pentru majorările de întârziere aferente de lei**, potrivit principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut **impozitul pe venit în sumă delei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă de **.... lei**, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept *"accessorium sequitur principale"* (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă de **.... lei**, aferente impozitului pe venit în sumă de **....lei**, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă de **....lei**, care le-a generat, cererea a fost

respinsă, urmează a se respinge contestația și pentru accesoriile în sumă de lei.

6. Referitor la impozitul pe venit în sumă de lei și accesoriile aferente lei, privind venitul net stabilit suplimentar de organele de control fiscal pentru anul 2008.

Organele de control au stabilit pentru anul 2008 o diferență de venit net nedeclarată de lei (.... lei + lei - lei), după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere lei.

6.1 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea cheltuielilor cu indemnizația de deplasare, în condițiile în care durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

În fapt, în urma verificării efectuate s-a stabilit o diferență de venit net de lei, rezultată prin neadmiterea la deducere de către organele de control a diurnei înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi.

În drept, pentru anul 2008 sunt aplicabile prevederile **art. 48 alin. (1) și (5) din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

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

c) suma cheltuielilor cu indemnizația plătită pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice;”.

Din textul de lege menționat, se reține că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în țară, în interesul serviciului, este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

Susținerea contestatorului că limita minimă de 12 ore la care fac referire organele de control este aplicabilă doar în cazul salariaților din cadrul instituțiilor publice și nu persoanelor care obțin venituri din exercitarea profesiei liberale, nu poate fi reținută, întrucât din prevederile menționate mai sus rezultă că suma cheltuielilor cu indemnizația primită pe perioada delegării în interesul serviciului pentru determinarea venitului net din activități independente este în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile publice.

În ceea ce privește condițiile de acordare a indemnizației ce se acordă pe perioada delegării pentru instituțiile publice, acestea sunt prevăzute în Anexa nr. 1 - DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1860/2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, unde, la Capitolul 2, art. 11, se prevede că:

„Pentru delegarea cu o durată de o singură zi, precum și pentru ultima zi, în cazul delegării de mai multe zile, indemnizația se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore.”

Din textul de lege menționat, se reține că indemnizația de delegare se acordă numai dacă durata delegării este de cel puțin 12 ore dintr-o zi.

În urma verificării efectuate, organele fiscale au constatat că potrivit datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, a rezultat că durata delegației este mai mică de 12 ore/zi.

Având în vedere că, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore, indemnizația de delegare nu se acordă, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrată de cabinet nu sunt deductibile, întrucât din punct de vedere al deductibilității fiscale acestea sunt zero.

În ceea ce privește susținerea contestatorului că în cazul de față se aplică norma generală din Codul muncii, care îi dă dreptul la plata unei diurne pentru deplasări fără nicio restricție, nu poate fi reținută, întrucât modul de

determinare a venitului net din activități independente și a cheltuielilor cu indemnizația de delegare deductibile sunt prevăzute de Codul fiscal.

Faptul că prin Codul muncii se dă dreptul la plata unei diurne, aceasta nu înseamnă că deductibilitatea acesteia este nivelul celei acordate de contribuabil.

Referitor la susținerile contestatorului că din cuprinsul ordinelor de deplasare nu rezultă că durata deplasării ar fi mai mică de 12 ore, pe motiv că rubrica respectivă nu este completată și că acest lucru nu înseamnă că deplasările nu s-au efectuat pe o durată de timp mai mare de 12 ore, mai ales că unele ordine de deplasare se întind pe mai multe zile, nu pot fi reținute, întrucât, așa cum chiar contribuabilul recunoaște, din documentele prezentate organelor de control nu rezultă că durata deplasării a fost mai mare de 12 ore/zi.

Potrivit **art. 64 și 65 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. [...]

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Având în vedere că cheltuielile cu indemnizația plătită pe perioada delegării sunt deductibile limitat, limită ce se stabilește pe baza nivelului legal stabilit pentru instituțiile publice, și întrucât, potrivit prevederilor menționate, în cazul în care durata deplasării este mai mică de 12 ore/zi indemnizația de delegare nu se acordă personalului din instituțiile publice, rezultă că cheltuielile cu diurna înregistrate de cabinet de avocatură nu sunt deductibile, drept pentru care urmează **a se respingere contestația pentru venitul net impozabil în sumă de lei și implicit a impozitului pe venit și a majorărilor de întârziere aferente, ca neîntemeiată.**

6.2 În ceea ce privește cheltuielile în sumă de lei, neadmise la deducere de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care la baza plăților efectuate stau documente care nu conțin date de identificare ale

În fapt, în urma verificării efectuate pentru anul 2008, organele de control fiscal au stabilit un venit suplimentar de lei prin neadmiterea la

deducere a plăților efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Cabinetul de avocatură contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de ... lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA, considerând că acestea sunt deductibile.

În ceea ce privește suma de ... lei, contestatorul precizează că reprezintă totalul valorilor operațiunilor înscrise la pozițiile 2, 14, 21, 30, 43, 54, 68, 85, 92, 95, 97, 104, 113, 123, 127, 134, 135, 138, 151, 170, 185, 196, 205, 210 și 213, după cum urmează:

- lei, privind operațiunile de la pozițiile 30, 127, 134, 138 și 213, reprezintă cheltuieli de protocol, care sunt deductibile parțial și nu depășesc limita de admisă de 2%, conform art. 48 alin. 5 lit. b din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezintă contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediulși că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, aceasta este mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură;

- lei, privind operațiunile de la pozițiile 14, 54, 68 și 92, reprezintă achiziții cu facturi fiscale care conțin datele de identificare ale CA și reprezintă bunuri necesare desfășurării activității, respectiv periferice PC, anvelope autoturism comodat sau renovarea spațiului unde își are sediul cabinetul (var lavabil);

- lei, privind operațiunile de la pozițiile 97 (suma delei), poziția 113 (suma de lei) și pozițiile 185 și 205, reprezintă achiziții cu facturi fiscale necesare desfășurării activității, respectiv consumabile, suporturi electronice, rechizite;

- lei, privind operațiunea înscrisă la poziția 95, reprezintă contravaloarea abonamentului de telefonie mobilă, care are la baza factura nr.din 20.05.2008, ce conține datele de identificare ale CA

În drept, pentru anul 2008, sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevede că:

„Art. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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. [...]

(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;”.

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, la punctul 37, prevăd că:

„ 37. 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. 48 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.”

Din textul de lege menționat, se reține că pentru a putea fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate în cadrul activității desfășurate.

Cabinetul de avocatură precizează că, în ceea ce privește suma de lei, reprezintă:

- lei, cheltuieli de protocol, care sunt deductibile parțial și nu depășesc limita de admisă de 2%;

- lei contravaloarea facturilor de la pentru abonamentul privind serviciile de telefonie și serviciile de date și internet de la sediulși că deși o astfel de dotare este făcută pe numele său personal, aceasta este mai mult decât necesară pentru un cabinet de avocatură;

- lei achiziții cu facturi fiscale care conțin datele de identificare ale CA și reprezintă bunuri necesare desfășurării activității, respectiv periferice PC, anvelope autoturism comodat sau renovarea spațiului unde își are sediul cabinetul (var lavabil);

- lei achiziții cu facturi fiscale necesare desfășurării activității, respectiv consumabile, suporturi electronice, rechizite;

- lei contravaloarea abonamentului de telefonie mobilă, care are la baza factura nr.din 20.05.2008, ce conține datele de identificare ale CA

Din argumentele aduse de contestator, menționate mai sus, se reține că acestea nu pot fi reținute întrucât nu se referă la motivul pentru care organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei.

Conform actului administrativ atacat, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă de lei pe motiv că la baza operațiunilor stau documente care nu conțin date de identificare ale

Potrivit **art. 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, „(1) **În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.**”

Potrivit actului administrativ atacat, contribuabilul a dedus la calculul venitului net din activități independente cheltuieli ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale

Având în vedere că documentele ce stau la baza operațiunilor nu conțin date de identificare ale, acesta nu are dreptul la deducerea cheltuielilor respective.

Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004**, la litera B, punctele 13, 14 și 15, prevăd că:

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

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

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

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

Din aceste prevederi se reține că pot dobândi calitatea de document justificativ numai acele documente care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Conform prevederilor menționate, printre elementele principale pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative se regăsesc și numele și prenumele contribuabilului, adresa completă, precum și menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că pentru operațiunile în sumă **de lei** contribuabilul nu justifică deducerea cheltuielilor cu documente care să conțină date de identificare ale, drept pentru care urmează **a se respinge** contestația pentru acest capăt de cerere, **ca neîntemeiată**.

6.3 În ceea ce privește baza impozabilă în sumă de lei, stabilită suplimentar de organele de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului se poate pronunța asupra acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu precizează motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru această bază impozabilă.

În fapt,, prin cererea formulată, contestă suma totală delei, reprezentândlei impozit pe venit șilei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009.

În urma verificării efectuate la, organele de inspecție au stabilit un impozit pe venit anual suplimentar delei și majorări de întârziere aferente delei, după cum urmează:

Anul	Impozit pe venit	Majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
2004	....lei	.... lei
2005	....lei	.... lei
2006	.... lei	.... lei
2007	....lei	.... lei
2008	.... lei	....
TOTAL	....lei	....lei

Organele de control au stabilit pentru anul 2008 o diferență de venit net nedeclarată de lei (.... lei + lei - lei), după cum urmează:

- lei contravaloare diurnă înregistrată în jurnalul de încasări și plăți, considerată de organele de control ca nefiind deductibilă fiscal, pe motiv că durata delegației conform datelor înscrise în ordinele de deplasare, prezentate ca acte justificative ale cheltuielilor, este mai mică de 12 ore/zi, fiind încălcate prevederile art. 21 pct. 3 lit. b) din Legea nr. 571/2003 și ale art. 11 din H.G. nr. 1860/2006;

- lei plăți efectuate ce au la bază documente care nu conțin date de identificare ale CA, fiind încălcate prevederile art. 155 alin. 5 și art. 48 alin. 1 și alin. 4 lit. a) din Legea nr. 571/2003;

- lei, reprezentând amortizare mijloace fixe pentru anul 2007, luată în calcul de organele de control la stabilirea cheltuielilor deductibile.

În urma verificării efectuate, s-a stabilit un impozit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere lei.

Petentul contestă diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând diurnă înregistrată în registrul jurnal de încasări și plăți și diferența dintre venitul net declarat și venitul net constatat de organele de control, în sumă de lei, reprezentând plăți efectuate pe bază de documente care nu conțin datele de identificare ale CA

Contestatorul precizează că se contestă și suma de lei, întrucât din adunarea valorilor corespunzătoare operațiunilor de la pozițiile indicate în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere, rezultă suma de lei.

Contestatorul precizează că se contestă debitul stabilit suplimentar de organele de control, în sumă de lei (... lei + lei).

Totodată, precizează că suma înscrisă la pozițiile indicate de organele de control fiscal, reprezentând plăți efectuate cu documente care nu conțin date de identificare ale CA, este de lei și nu de lei, indicată în raportul de inspecție fiscală și decizia de impunere. Față de diferența de venit net rezultată din însumarea sumelor de la pozițiile indicate de organelor de control, de lei (... lei + lei - lei), contestatorul precizează că recunoaște doar suma de lei, cu un impozit aferent de lei.

Cabinetul de avocatură contestă și quantumul accesoriilor, pe motiv că suma lei stabilită de organele de inspecție este incorectă. În raport de diferența de impozit de achitat, de lei, quantumul accesoriilor este de, determinat astfel: lei x 0,1%/zi x 38 zile =

Pentru anul 2008, cabinetul recunoaște că datorează suma de lei.

Având în vedere că din contestația formulată nu rezultă cu claritate suma contestată, individualizată pe categorii de impozite și taxe, în sensul că inițial în contestația formulată se precizează că se contestă integral sumele stabilite suplimentar de organele de control, în timp ce din conținutul contestației, privind prezentarea motivelor pe capete de cerere, rezultă că nu se contestă integral baza de impozitare stabilită suplimentar de organele fiscale,

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului ..., prin adresa nr.din 17.12.2009, transmisă cu confirmarea de primire nr.... din 24.12.2009, a solicitat petentului să vină cu precizări concrete în acest sens.

Întrucât până la data emiterii prezentei decizii,nu a dat curs solicitării noastre, în baza prevederilor pct. 2.1. din **Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că *„În situația în care contestatorul precizează că obiectul contestației îl formează actul administrativ atacat, fără însă a menționa, înăuntrul termenului acordat de organul de soluționare, cuantumul sumei totale contestate, individualizată pe feluri de impozite, taxe, datorii vamală, contribuții, precum și accesorii ale acestora, sau măsurile pe care le contestă, contestația se consideră formulată împotriva întregului act administrativ fiscal”*, s-a considerat că petentul contestă actul administrativ fiscal în totalitate.

Totodată, prin adresa menționată, s-a solicitat contestatorului ca, în situația în care se contestă întreaga sumă stabilită prin actul administrativ atacat, să precizeze motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru toate capetele de cerere.

Având în vedere că până la data emiterii prezentei deciziinu a dat curs solicitării noastre, organul de soluționare nu se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere.

În drept, sunt incidente prevederile **art. 206 alin. (1) lit. c) și d) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează că:

„Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde: [...]

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”,

coroborate cu prevederile **pct. 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.1. Contestația poate fi respinsă ca: [...]

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;”

Totodată, în cazul în speță sunt incidente și prevederile **pct. 2.4 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează că:

„2.4. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere că prin contestația formulată nu se prezintă motivele de drept și de fapt pe care se întemeiază contestația pentru baza impozabilă în sumă de lei (.... lei - lei – lei), **se va respinge contestația ca nemotivată pentru această bază impozabilă stabilită suplimentar de organele de control și implicit și pentru impozitul pe profit și accesoriile aferente**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Față de cele prevăzute la punctele 6.1 - 6.3, urmează a se respinge contestația pentru **impozitul pe venit în sumă de lei**, aferent anului 2008, și **pentru majorările de întârziere aferente lei**, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Deoarece în sarcina contestatorului a fost reținut **impozitul pe venit în sumă de lei**, care a generat accesoriile, iar prin contestație nu se prezintă alte argumente privind modul de calcul al acestora, contribuabilul datorează și accesoriile în sumă lei, reprezentând măsură accesorie, conform principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul).

Prin urmare, accesoriile în sumă lei, aferente impozitului pe venit în sumă de lei, stabilit suplimentar de organele de control, reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că nu se contestă modul de calcul al acestora, iar pentru impozitul pe venit în sumă de lei, care le-a generat, cererea a fost respinsă, urmează a se respinge **contestația și pentru accesoriile în sumă lei.**

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 1 alin. (3), 31 alin. 1 lit. a), 33, 46, 47 alin. (1), 64, 65 alin. (1), 98, 101, 206 alin. (1) lit. c) și d) și 213 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, pct. 31.9 și 46.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, art. 48 alin. (1) și (5) și 49 din Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal, punctul 10 din Hotărârea Guvernului nr. 543/1995 privind drepturile bănești ale salariaților instituțiilor publice și regiilor autonome cu specific deosebit pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, republicată, pct. 37 și 53 din Normele

metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, punctele 13, 14 și 15 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040/2004, pct. 2.1, 2.4 lit. b) și 12.1 lit. b) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 11 din Hotărârea Guvernului nr. 1860 / 2006 privind drepturile și obligațiile personalului autorităților și instituțiilor publice pe perioada delegării și detașării în altă localitate, precum și în cazul deplasării, în cadrul localității, în interesul serviciului, coroborate cu prevederile art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

D E C I D E :

- Respingerea ca neîntemeiată, nemotivată și nesușținută cu documente a contestației formulate deîmpotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală înregistrată la Activitatea de Control Fiscal sub nr.din 29.09.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat la data de 25.09.2009, înregistrat sub nr.din 29.09.2009, **conform celor menționate în prezenta decizie, privind suma delei**, reprezentând:

-lei impozit pe venitul anual;
-lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venitul anual.

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