

DECIZIA nr..... din.....
privind solutionarea contestatiei formulata de
Cabinetul de avocat x,
prin reprezentanta legala, doamna **x,**
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS5FP, cu adresele nr. x si nr. x, inregistrate la DGRFPB sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocat x,** prin reprezentanta legala, doamna **x** si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in x.

Obiectul contestatiei, inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **17.06.2015**, emise de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat x,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna **x,** prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

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

Pentru anul 2010:

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

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in minus.

Pentru anul 2012:

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

Pentru anul 2013:

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

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

1. Referitor la deducerea integrala a cheltuielilor cu achizitionarea si amortizarea apartamentului din complexul x in suma de x lei si TVA aferenta in suma de x lei si la cheltuielile cu intretinerea spatiilor comune in suma de x lei si TVA in suma de x lei:

In mod eronat nu au fost acceptate cheltuielile cu apartamentul din Complexul x, aflat in proprietatea cabinetului de avocat (cheltuielile cu amortizarea si cheltuielile cu intretinerea si paza), contrar dispozitiilor art. 92 din OMFP nr. 3055/2009, desi exista un contract de vanzare-cumparare, apartamentul este folosit pe parcursul mai multor perioade fiscale si este generator de beneficii economice viitoare, intrucat intentia cabinetului a fost de a-l utiliza ca sediu secundar.

Ulterior apartamentul a fost inchiriat, aducand cabinetului venituri din inchiriere in suma de x lei in perioada 2012 - 2014, venituri care au fost consemnate gresit de organele de inspectie fiscala ca fiind venituri din onorarii si dobanzi bancare.

Nu este necesar acordul Baroului Bucuresti pentru achizitia unui activ de natura imobiliara.

Potrivit dispozitiilor art. 48 alin 2 lit c) din Codul fiscal, in mod eronat, organele de control au considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu achizitionarea apartamentului, intrucat la instrainarea activului sau la incetarea activitatii este inclusa in venitul brut contravaloarea acestui aparatament.

2. Referitor la cheltuielile cu deplasarile externe in suma de x lei:

Organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare anumite deplasari externe, deoarece voucherele de calatorie cuprindeau o eroare materiala. Aceasta a fost remediata, motiv pentru care documentele respective trebuie luate in calcul la stabilirea cheltuielilor deductibile.

3. In mod eronat organele de inspectie fiscala au considerat ca suma de x lei reprezinta venituri din onorarii, din dobanzi bancare, in fapt aceasta suma reprezentand venituri din inchiriere, conform facturilor nr. x, x si x.

4. Referitor la cheltuielile cu taxele de doctorat in suma de x lei (aferente anilor 2013 si 2014):

In mod eronat nu au fost considerate deductibile cheltuielile cu taxele de doctorat, cata vreme acestea sunt cheltuieli obligatorii cu pregatirea si perfectionarea continua, potrivit HG nr. 14/2008 a UNBR.

5. Referitor la cheltuielile reprezentand plata partiala pentru autovehiculul x in suma de x lei si TVA aferenta in suma de x lei:

In mod eronat nu s-a luat in considerare achizitionarea autoturismului x RX350, in conditiile in care au fost prezentate documente justificative. Contribuabila detine declaratia vamala de import in copie, intrucat importul s-a efectuat in anul 2009, cand

sistemul informatic de la vama folosea hartie termica care se degradeaza in timp si dispare. In acest sens, a solicitat organului vamal o copie conforma cu originalul.

Pe cale de consecinta, organul fiscal a considerat ca fiind nedeductibile cheltuielile cu amortizarea activului, cu carburantul, cu intretinerea si asigurarea autovehiculului.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS5FP a emis urmatoarele decizii de impunere contestate:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

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

Pentru anul 2010:

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

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in minus.

Pentru anul 2012:

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

Pentru anul 2013:

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

III. Fata de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarii, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

3.1. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x:

Organele de control din cadrul AS5FP au procedat la verificarea **Cabinetului de avocat x**, verificare care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x pe numele doamnei x.

Perioada supusa inspectiei fiscale cu privire la impozitul pe venit a fost **01.01.2009 - 31.12.2013**.

Organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila, stabilind suplimentar:

- diferentele de impozit pe venit in plus pentru anii 2009, 2010, 2012 si 2013, in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei);
- o diferenta de impozit pe venit in minus pentru anul 2011, in suma de x lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

In ceea ce priveste diferentele de impozit pe venit stabilite de organele de inspectie fiscala, acestea au rezultat urmare stabilirii de diferente de venit incasat si a reconsiderarii unor cheltuieli deductibile inregistrate in contabilitate/declarate de contribuabila, ca fiind cheltuieli nedeductibile, dupa cum urmeaza:

Referitor la anul 2009:

A. (-) x lei = diferenta intre venitul brut declarat de contribuabila in suma de x lei si venitul brut inregistrat in contabilitate (stabilit de organele de inspectie fiscala) in suma de x lei, urmare inregistrarii eronate in evidenta contabila a sumele incasate in raport de data emiterii facturilor si nu in raport de data incasarii lor; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control;

B. x lei = cheltuieli totale nedeductibile, din care contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli:

- plati cu serviciile turistice / deplasari pentru care contribuabila nu prezinta documente justificative = x lei ;
- TVA import pentru auto x, conform declaratiei vamale de import nr. x = 1x lei;
- plata partiala pentru imobilul din ansamblul x SRL conform facturii nr. x, pentru care contribuabila nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil = x lei;
- cheltuieli cu intretinerea, paza imobilului din ansamblul x SRL, pe motiv ca nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil = x lei.

Referitor la anul 2010:

A. (-) x lei = diferenta intre venitul brut declarat de contribuabila in suma de x lei si venitul brut inregistrat in contabilitate (stabilit de organele de inspectie fiscala) in suma de x lei, urmare refacerii contabilitatii si a dublarii unei facturi in suma de x lei; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control;

B. x lei = cheltuieli totale nedeductibile, din care contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli:

- plati cu serviciile turistice / deplasari pentru care contribuabila nu prezinta documente justificative = x lei;
- cheltuieli cu intretinerea, paza imobilului din ansamblul x SRL, pe motiv ca nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil = x lei.

Referitor la anul 2011:

A. (-) x lei = diferenta intre venitul brut declarat de contribuabila in suma de x lei si venitul brut inregistrat in contabilitate (stabilit de organele de inspectie fiscala) in suma de x lei, urmare inregistrarii veniturilor declarate inclusiv TVA = x lei si x lei = dobanzi bancare dublate; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control;

B. x lei = cheltuieli totale nedeductibile, din care contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli:

- plati cu serviciile turistice / deplasari pentru care contribuabila nu prezinta documente justificative = x lei;

- cheltuieli cu intretinerea, paza imobilului din ansamblul x SRL, pe motiv ca nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil = x lei.

Referitor la anul 2012:

A. (-) x lei = diferenta intre venitul brut declarat de contribuabila in suma de x lei si venitul brut inregistrat in contabilitate in suma de x lei, urmare dublei inregistrari a unei sume in trim. I 2012; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control;

- (+) x lei = incasare neinregistrata de la clientul x; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control.

Contribuabila contesta faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca venitul incasat in cursul anului 2012 provine numai din onorarii, din dobanzi bancare, in conditiile in care aceasta a inregistrat si venituri din inchirierea unui imobil aflat in patrimoniul cabinetului de avocat.

B. x lei = cheltuieli totale nedeductibile, din care contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli:

- cheltuieli cu intretinerea, paza imobilului din ansamblul x SRL, pe motiv ca nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil = x lei.

Referitor la anul 2013:

A. (-) x lei = diferenta intre venitul brut declarat de contribuabila in suma de x lei si venitul brut inregistrat in contabilitate (stabilit de organele de inspectie fiscala) in suma de x lei, urmare unei erori de inregistrare; contribuabila nu contesta diferenta de venit brut stabilita in minus de organele de control;

Contribuabila contesta faptul ca organele de inspectie fiscala au stabilit ca venitul incasat in cursul anului 2013 provine numai din onorarii, din dobanzi bancare, in conditiile in care aceasta a inregistrat si venituri din inchirierea unui imobil aflat in patrimoniul cabinetului de avocat.

B. x lei = cheltuieli totale nedeductibile, din care contribuabila face referire la urmatoarele categorii de cheltuieli:

- plati cu serviciile turistice / deplasari - pachet intern Family demipensiune, pentru care contribuabila nu prezinta documente justificative = x lei;

- taxa studii doctorat = x lei.

3.1.1 Referitor la diferentele de impozit pe venit stabilite in plus/minus pentru perioada 2009 - 2013 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect diferentele de impozit pe venit in plus/minus, pentru perioada 2009 - 2013, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de control.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x, organele de inspectie fiscala au stabilit urmatoarele:

- diferentele de impozit pe venit in plus pentru anii 2009, 2010, 2012 si 2013, in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei);
- o diferenta de impozit pe venit in minus pentru anul 2011, in suma de x lei;
- accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

In ceea ce priveste diferentele de impozit pe venit stabilite de organele de inspectie fiscala, acestea au rezultat urmare stabilirii de diferente de venit incasat si de cheltuieli nedeductibile inregistrate in contabilitate/declarate de contribuabila.

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

“Art. 49. - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și **cheltuielile aferente realizării venitului**, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51. (...)

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

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;

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

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Norme metodologice:

“53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai **cheltuielile care sunt aferente realizării venitului**, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

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

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

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

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

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

- a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente;
- b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;
- c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;
- d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru: (...)

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

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

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

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

Norme metodologice

“37. Din venitul brut realizat **se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din 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 efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

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

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele

cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

3.1.1.1 Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitionarea apartamentului din complexul x si la suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu intretinerea si paza apartamentului respectiv:

Avand in vedere dispozitiile art. 48 (49) din Codul fiscal, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile **numai** acele cheltuieli care **sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile**, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De altfel, pentru a fi deductibile, cheltuielile aferente veniturilor trebuie sa indeplineasca cumulativ urmatoarele conditii generale:

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.

In speta organele de inspectie fiscala nu au acordat deductibilitatea cheltuielilor in suma de x lei reprezentand plata partiala pentru imobilul din ansamblul x SRL conform facturii nr. x si in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu intretinerea si paza apartamentului respectiv, pentru care contribuabila nu detine decizie emisa de Baroul Bucuresti pentru desfasurarea activitatii in acest imobil.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilei cu privire la acest capat de cerere avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Astfel cum rezulta din raportul de inspectie fiscala (pagina 2), contribuabila nu a respectat dispozitiile OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x prin care s-a dispus **refacerea contabilitatii** si corectarea declaratiei 394.

1. **Ulterior refacerii evidentelor contabile**, organele de inspectie fiscala au verificat platile aferente anilor 2009 - 2013, prin compararea datelor inscrise in facturile fiscale prezentate de contribuabila si in documentele plata, cu datele inregistrate in Registrul de incasari si plati.

Prin urmare, in legatura cu cheltuielile legate de imobilul din complexul x au fost avute in vedere atat documentele justificative prezentate de contribuabila, cat si inregistrarile din documentele privind contabilitatea in partida simpla, respectiv Registrul de incasari si plati refacut.

2. Din totalul cheltuielilor declarate/inregistrate de contribuabila, in legatura cu imobilul din complexul x organele de control au considerat ca fiind nedeductibile doar:

- suma de x lei reprezentand plata partiala pentru achizitionarea apartamentului din complexul x, si nu in suma de x lei, cat a considerat contribuabila prin contestatia formulata;

- suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu intretinerea si paza apartamentului respectiv.

In ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea imobilului, contribuabila nu a facut dovada ca detine documente justificative in acest sens, respectiv ca a evidentiat in contabilitate astfel de cheltuieli si ca a respectat dispozitiile art. 48, coroborat cu art. 24 din Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa verificarii, desi avea aceasta posibilitate potrivit art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat. Mai mult, desi organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod expres prin adresa nr. x prezentarea oricaror documente care au legatura cu cauza supusa solutionarii, aceasta nu a dat curs solicitarilor respective.

3. Referitor la scopul achizitiei imobilului din complexul x, se retine ca potrivit dispozitiilor art. 48 din Codul fiscal, coroborate cu normele de aplicare a acestui articol, aprobate prin HG nr. 44/2004, contribuabila are obligatia de a face dovada ca respectiva achizitie a fost efectuata **în scopul realizării de venituri.**

Desi i s-a solicitat expres inclusiv de catre organul de solutionare a contestatiei prin adresa nr. x, contribuabila nu a facut dovada ca a fost autorizata de organul competent pentru deschiderea unui nou spatiu de desfasurare a activitatii de avocat si mediator; trebuie subliniat ca, potrivit precizarilor din raportul de inspectie fiscala, contribuabila nu a obtinut venituri din activitatea de mediator pentru care a fost autorizata cu cod de inregistrare fiscala la data de 21.09.2011, fiind radiata la data de 20.10.2014; in acest sens, sunt relevante dispozitiile art. 210 si art. 211 din Statutul profesiei de avocat, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale, care stipuleaza:

„Art. 210. - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sediul profesional numai în circumscripția baroului în care sunt înscrși în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocații titulari sau asociați.

(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare, precum și la biroul/birourile de lucru **avizate de consiliul baroului.**

(3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multe birouri de lucru în orice localitate din circumscripția sa.”

“Art. 211. - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sedii secundare în circumscripțiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Înființarea sediilor secundare se aprobă, la cerere, de consiliul baroului în circumscripția căruia urmează să se deschidă sediul secundar. Cererea va menționa: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar și vechimea acestora în profesie.

(3) Decizia de aprobare a cererii de înființare a sediului secundar se comunică baroului de la sediul principal.

(4) Decizia de respingere a cererii de înființare a sediului secundar poate fi atacată la Consiliul U.N.B.R., în termen de 15 zile de la comunicare.”

4. Referitor la invocarea faptului ca in perioada 2012 - 2014, cabinetul de avocat a obtinut venituri din inchirierea imobilului aflat in patrimoniul cabinetului, motiv pentru care avea drept de deducere a cheltuielilor aferente imobilului, trebuie subliniate urmatoarele aspecte:

Astfel cum am fost prezentat anterior, pentru a fi deductibile, cheltuielile aferente veniturilor trebuie fie justificate prin documente si cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite.

In ceea ce priveste modalitatea de inregistrare a veniturilor si cheltuielilor in contabilitatea in partida simpla, potrivit prevederilor pct. 33, 38 si 40 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“33. Evidența contabilă în partidă simplă a veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura lor, astfel:

- a) venituri din activități care constituie fapte de comerț;
- b) venituri din profesii libere;
- c) alte venituri.

(...) 38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.

Pentru **fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse** (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică.

(...) 40. Totalurile lunare din Fișa pentru operațiuni diverse se vor înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c), grupate pe feluri de activități. Totalul veniturilor din Jurnalul privind operațiuni diverse reprezintă venitul contribuabilului.

În cazul contribuabililor care realizează venituri dintr-o singură activitate, totalul veniturilor se regăsește în Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b), pe rândul "Total", nemaifiind necesară deschiderea Jurnalului privind operațiuni diverse (cod 14-6-17/c).

(...) 46. Pentru fiecare fel de cheltuieți se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse, iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.”

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca **stabilirea venitului net se face pe fiecare sursa de venit din categoria veniturilor din activitati independente**. Prin urmare, in situatia in care contribuabila a obtinut venituri din cedarea folosintei imobilului inregistrat in patrimoniul afacerii, acesta **avea obligatia de a le inregistra distinct in contabilitate**, respectiv de a intocmi fisa de operatiuni diverse atat pentru veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat, cat si pentru veniturile obtinute din inchirierea imobilului in cauza.

Urmare solicitarilor din adresa nr. x, contribuabila a depus in sustinerea argumentatiei sale referitoare la obtinerea de venituri din inchirierea imobilului **numai trei facturi fiscale** nr. x emise pentru SC x SRL (anul 2014 nu a facut obiectul raportului de inspectie fiscala si al deciziei de impunere contestata, dpdv al impozitului pe venit), din analiza carora rezulta ca a fost facturata “cv contract de locatiune nr. x - chirie 12 luni”, fara a se face referire la obiectul contractului, respectiv imobilul supus inchirierii.

Se retine ca aceasta nu a depus contractul de inchiriere la care se face referire in facturile respective si nici alte documente in legatura cu aceasta operatiune (fisele de operatiuni diverse din care sa rezulte ca au fost evidentiata separat veniturile obtinute

din inchiriere si cele obtinute din avocatura; chitantele privind veniturile incasate, extrase de cont, etc).

Mai mult, din analiza registrului de incasari si plati, atasat la dosarul contestatiei, in cursul anului 2012 si 2013 contribuabila a inregistrat urmatoarele:

- la pozitia 15 - perioada 1-3 2012:

Document: "REF EX" din data de 23.01.2012

Explicatii: "x SRL"

Incasari banca: x lei

Nu exista precizari suplimentare privind natura venitului incasat.

- la pozitia 62 - perioada 1-3 2013:

Document: "EX" din data de 20.02.2013

Explicatii: "x SRL"

Incasari banca: x lei

Nu exista precizari suplimentare privind natura venitului incasat.

Se retine ca in acest mod au fost inregistrate toate **veniturile obtinute din desfasurarea activitatii de avocat**, respectiv onorariile incasate.

Mai mult, contestatară:

- a avut posibilitatea corectarii evidentelor contabile, asa cum am aratat anterior, astfel ca avea posibilitatea evidentierii corecte a veniturilor de alta natura decat cele din onorarii si dobanzi bancare, in baza documentelor justificative legal intocmite;

- a avut cunostinta de punctul de vedere si de constatarile organelor de inspectie fiscale in ceea ce priveste veniturile incasate de aceasta pe intreaga perioada supusa controlului si i s-a oferit posibilitatea legala de a-si exprima propriul punct de vedere in legatura cu acestea; astfel ca, prin adresa inregistrata la AS5FP sub nr. x, si-a motivat dezacordul privind neacordarea deductibilitatii cheltuielilor cu mijlocul fix, proprietatea cabinetului, **fara a sesiza faptul ca sunt eronate constatarile organelor de inspectie fiscala** cu privire la natura veniturilor incasate in anul 2012 si 2013.

Prin urmare, intrucat contribuabila nu a facut dovada nici in timpul inspectiei fiscale, nici cu ocazia depunerii contestatiei si a completarii acesteia ca au fost incasate si evidentiata in contabilitate, potrivit dispozitiilor legale, venituri de alta natura decat cele din onorarii si dobanzi bancare, rezulta este neintemeiata argumentarea contribuabilei privind componenta veniturilor incasate in cursul anilor 2012 si 2013.

5. Faptul ca apartamentul in cauza a fost achizitionat pe numele cabinetului de avocat nu presupune in mod obligatoriu acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor efectuate in legatura cu acesta, contribuabila avand obligatia legala a face dovada ca apartamentul este achizitionat in scopul realizarii de venituri si nu pentru uz personal. Simpla detinere a unei facturi/chitante si a unui contract nefiind suficiente pentru a demonstra indeplinirea tuturor conditiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor.

6. Nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei nici invocarea dispozitiilor OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cata vreme acestea nu sunt incidente in speta, contribuabila, persoana fizica autorizata sa desfasoare activitati independente in calitate de avocat, avand obligatia de a conduce evidenta contabila in partida simpla, potrivit normelor legale aprobate prin OMFP nr. 1040/2004.

7. In ceea ce priveste suma de x lei reprezentand plata partiala pentru achizitionarea imobilului se mentioneaza ca este cu atat mai mult nedeductibila, cu cat achizitiile de imobile nu se includ automat in cheltuieli deductibile, ci urmeaza regimul amortizarii, fiind deductibile numai cheltuielile cu amortizarea, dar cu conditia de a fi utilizate in scopul realizarii de venituri impozabile.

8. In raport de argumentele dezvoltate prin contestatia formulata, invocarea unor dispozitiile legale, de altfel corecte, **este insuficienta in masura in care contestatara nu a prezentat si dovezi care sa sustina motivatiile sale**. De altfel, potrivit art. 206 alin. (1) lit. d) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"Art. 206. – (1) Contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde:

[...] d) dovezile pe care se intemeiaza".

Totodata, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

Se reține, totodată că sarcina probei nu implică un drept al contestatarului, ci un imperativ al interesului personal al acestuia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal atat cheltuielile in suma de x lei reprezentand cheltuieli cu achizitionarea apartamentului din complexul x, cat si cheltuielile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu intretinerea si paza apartamentului respectiv, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.1.1.2 Referitor la suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu deplasările:

1. Astfel cum aratat la pct. 3.1.1.1, **ulterior refacerii evidentelor contabile**, organele de inspectie fiscala au verificat platile aferente anilor 2009 - 2013, prin compararea datelor inscrise in facturile fiscale prezentate de contribuabila si in documentele plata, cu datele inregistrate in Registrul de incasari si plati.

Prin urmare in legatura cu cheltuielile de deplasare, au fost avute in vedere atat documentele justificative prezentate de contribuabila, cat si inregistrarile din documentele privind contabilitatea in partida simpla, respectiv Registrul de incasari si plati refacut.

2. Din totalul cheltuielilor declarate/inregistrate de contribuabila, in legatura cu cheltuielile de deplasare organele de control au considerat ca fiind nedeductibila doar suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) si nu in suma de x lei, cat mentioneaza contribuabila prin contestatia formulata.

3. Mai mult, aceasta nu a facut dovada cu documente ca are drept de deducere pentru cheltuiala in suma de x lei (x lei - x lei), desi avea aceasta posibilitate potrivit

dispozitiilor art. 206 alin 1 si 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala republicat; de asemenea, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod expres documente justificative care au legatura cu cauza supusa solutionarii, respectiv din care sa rezulte faptul ca doamna x, in calitate de avocat, a avut obligatia de a se deplasa in locurile mentionate in facturile fiscale privind serviciile achizitionate (Roma, Paris, Antalya, Mamaia, etc), respectiv din care sa rezulte:

- care este obiectivul deplasarii si evenimentul **profesional** in legatura cu care s-a efectuat deplasarea;
- care este legatura cu contractele de asistenta juridica in derulare;
- serviciile sunt achizitionate în scopul realizării de venituri, respectiv in scopul intaririi si dezvoltarii relatiilor de parteneriat cu clientii contribuabilului, pentru prospectarea pietei in sensul gasirii de noi clienti, etc.

Se retine ca in sustinerea contestatiei contribuabila a anexat numai chitanta + factura fiscala + voucherele aferente achizitiei de servicii turistice la Roma si de servicii de cazare in Antalya Turcia, din analiza carora nu rezulta niciunul dintre aspectele mai sus mentionate.

4. Determinarea legaturii intre achizitia serviciilor de cazare si exercitarea profesiei de avocat de catre doamna x cade in sarcina contribuabilei, potrivit dispozitiilor art. 65 din Codul de procedura fiscala, republicat:

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

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

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) reprezentand cheltuieli cu deplasarea, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.1.1.3 Referitor la suma de x lei reprezentand cheltuielile cu taxele de doctorat aferente anului 2013:

Prin decizia de impunere atacata a fost stabilit impozit pe venit aferent sumei de x lei reprezentand cheltuieli aferente taxei de doctorat nedeductibile in anul 2013, in conditiile in care contribuabila prin contestatia formulata mentioneaza suma de x lei, incluzand si cheltuiala aferenta anului 2014, care nu a facut obiectul actului atacat.

Din punct de vedere fiscal, potrivit dispozitiilor pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, cheltuielile cu

pregătirea profesională pentru contribuabili și salariații lor, potrivit legii, sunt cheltuieli deductibile.

Conform art. 4 din OG nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților:

“**Art. 4.** - (1) Formarea profesională a adulților cuprinde formarea profesională inițială și formarea profesională continuă **organizate prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ.**”

(2) Formarea profesională inițială a adulților asigură pregătirea necesară pentru dobândirea competențelor profesionale minime necesare pentru obținerea unui loc de muncă.

(3) Formarea profesională continuă este ulterioară formării inițiale și asigură adulților fie dezvoltarea competențelor profesionale deja dobândite, fie dobândirea de noi competențe.”

De asemenea, conform art. 114 și art. 137 din Legea nr. 1/2011 a educației naționale:

“**Art. 114.** - (1) Prezentul titlu reglementează structura, funcțiile, organizarea și funcționarea învățământului superior din România.

(2) Învățământul superior este organizat în universități, academii de studii, institute, școli de studii superioare și altele asemenea, numite în continuare instituții de învățământ superior sau universități.

(3) Instituțiile de învățământ superior pot fi de stat, particulare sau confesionale. Aceste instituții au personalitate juridică, au caracter nonprofit, sunt de interes public și sunt apolitice. “

“**Art. 137** (4) Programele de studii universitare sunt grupate pe domenii de studii și organizate pe 3 cicluri de studiu: licență, master, **doctorat.**”

Având în vedere dispozițiile legale mai sus invocate, rezulta că sunt deductibile numai cheltuielile cu pregătirea profesională a contribuabilei, realizată prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ, astfel cum este definită prin OG nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, motiv pentru care studiile de doctorat realizate prin intermediul sistemului național de învățământ nu reprezintă formare/pregătire profesională, în sensul dispozițiilor pct. 38 din normele metodologice de aplicare a art. 48 din Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004. În același sens este și punctul de vedere al Direcției generale de legislație Cod fiscal și reglementări vamale din cadrul MFP exprimat prin adresa nr. x, anexat la dosarul cauzei.

În cazul în care studiile s-au realizat prin alte forme decât cele specifice sistemului național de învățământ, acestea ar trebui să se încadreze, conform art. 7 alin. (2) din OG nr. 129/2000 privind formarea profesională a adulților, într-una din următoarele categorii:

- a) cursuri organizate de furnizorii de formare profesională;
- b) cursuri organizate de angajatori în cadrul unităților proprii;
- c) stagii de practică și specializare în unități din țară sau din străinătate;
- d) alte forme de pregătire profesională. “

Se reține că doamna x nu a depus niciun document în susținerea acestui capăt de cerere al contestației, din care să rezulte că sunt îndeplinite condițiile legale privind acordarea deductibilității cheltuielilor cu pregătirea profesională a contribuabilei, deși

avea aceasta posibilitate potrivit prevederilor art. 213 alin. 4 din Codul de procedura fiscala, republicata

Mai mult, insasi contribuabila a considerat ca fiind nedeductibila aceasta cheltuiala, inregistrand-o in registrul de incasari si plati, pentru anul 2013, la pozitia 52, 10.10.2013, drept "**cheltuiala nedeductibila plata doctorat Titu Maiorescu**", in suma de x lei.

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei reprezentand taxe de doctorat aferente anului 2013, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.1.1.4 Referitor la suma de x lei reprezentand plata TVA aferenta autovehiculul x:

Astfel cum aratat la pct. 3.1.1, **ulterior refacerii evidentelor contabile**, organele de inspectie fiscala au verificat platile aferente anilor 2009 - 2013, prin compararea datelor inscrise in facturile fiscale prezentate de contribuabila si in documentele plata, cu datele inregistrate in Registrul de incasari si plati.

Se retine ca:

- contrar sustinerilor contribuabilei, cheltuiala cu amortizarea autovehiculului, respectiv cheltuiala in suma de x lei reprezentand plata partiala pentru autovehiculul x **nu** se regasesc in cuprinsul totalului cheltuielilor stabilite drept nedeductibile de catre organele de inspectie fiscala;

- in ceea ce priveste cheltuielile cu amortizarea autovehiculului, respectiv cheltuielile cu asigurarea, intretinerea, combustibilul, contribuabila nu a facut dovada ca detine documente justificative in acest sens, respectiv ca a evidentiat in contabilitate astfel de cheltuieli si ca a respectat dispozitiile art. 49 (48), coroborat cu art. 24 din Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa verificarii, desi avea aceasta posibilitate potrivit art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat. Mai mult, desi organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod expres prin adresa nr. x prezentarea oricaror documente care au legatura cu cauza supusa solutionarii, aceasta nu a dat curs solicitarilor respective;

- din totalul cheltuielilor declarate/inregistrate de contribuabila, in legatura cu autovehiculul x, organele de control au considerat ca fiind nedeductibila doar suma de x lei reprezentand plata TVA import auto x, intrucat referitor la modalitatea de inregistrare in evidenta contabila in partida simpla a platilor efectuate de o persoana care este inregistrata in scopuri de TVA, potrivit dispozitiilor pct. 53 - 55 din OMFP nr. 1040/2004:

"53. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu reglementările fiscale specifice acesteia.

54. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

55. **Evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări** (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea

cumpărărilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă.”

Se retine ca, in cazul persoanelor impozabile inregistrate in scopuri de TVA, in jurnalul de incasari si plati se inscriu cronologic veniturile incasate/ platile efectuate, **exclusiv TVA**, intrucat evidenta TVA se tine cu ajutorul jurnalelor pentru vanzari/cumparari.

Prin urmare, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca fiind nedeductibila suma de x lei reprezentand plata TVA import auto x, cu atat mai mult cu cat contestatara era platitoare de TVA, avand posibilitatea de a o considera TVA deductibila, in urma indeplinirii conditiilor prevazute de art. 145 din Codul fiscal si nicidecum cheltuiala.

Avand in vedere toate cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei reprezentand plata TVA aferenta achizitiei autovehiculului x, motiv pentru care pentru acest capat de cerere, contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

Fata de cele mai sus aratate la pct. 3.1.1.1 - 3.1.1.4 rezulta ca este neintemeiata solicitarea contribuabilei privind recalcularea cheltuielilor cu protocolul.

3.1.2 Referitor la accesoriile aferente diferentelor de impozit pe venit stabilite in plus prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei), in conditiile in care cu privire la capetele de cerere analizate la pct. 3.1.1 (3.1.1.1 - 3.1.1.4) ale prezentei decizii s-a stabilit ca fiind datorat debitul reprezentand impozit pe venit, contribuabila nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza acest capat de cerere si nici nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa de AS5FP, s-au calculat pentru perioada 28.04.2010 - 30.04.2015, accesorii aferente diferentelor de impozit pe venit stabilit in plus in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei).

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

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

« **Art.120 (1)** Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv. »

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale. «

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de intarziere. In cazul diferentelor suplimentare de creante fiscale stabilite de organele de inspectie fiscala dobanzile de intarziere se datoreaza începând cu ziua imediat următoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile contestate in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) individualizate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina contribuabilei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul reprezentand diferente de impozit stabilite in plus.

In conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.1.1 (3.1.1.1 - 3.1.1.4) ale prezentei decizii s-a dispus respingerea contestatiei cu privire la debitele reprezentand diferente de impozit stabilite in plus, iar pe de alta parte contribuabila nu a contestat decat o parte din debitele stabilite in sarcina sa si nici nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte un alt mod de calcul al accesoriilor, rezulta ca in temeiul principiului de drept "accessorium sequitur principale", urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata si cu privire la accesoriile in suma de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei) stabilite prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru doamna x.

3.2 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru Cabinetul de avocat x:

Organele de control din cadrul AS5FP au procedat la verificarea **Cabinetului de avocat x**, verificare care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

Perioada supusa inspectiei fiscale cu privire la TVA a fost **01.01.2009 - 30.06.2014**.

3.2.1 Referitor la taxa pe valoarea adaugata de plata:

Cauza supusa solutionarii este daca contestatara datoreaza TVA d plata stabilita suplimentar in suma de x lei prin Decizia de impunere nr. x, in conditiile in care din argumentele si documentele prezentate in sustinerea contestatiei nu rezulta ca achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, pentru perioada 01.01.2009 - 30.06.2014, contribuabila nu are drept de deducere pentru TVA aferenta platii partiale privind achizitia imobilului din Complexul xa si TVA aferenta serviciilor de paza si intretinere a acestui imobil, pe motiv ca achizitiile nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar dispozitiilor art. 145 alin 2 lit a) din Codul fiscal.

In drept, potrivit art. 145 si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct 45 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin HG nr. 44/2004:

"Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

(2) **Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:**

a) operatiuni taxabile; [...].

(4) *In conditiile stabilite prin norme se acorda dreptul de deducere a taxei pentru achizitiile efectuate de o persoana impozabila inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA, conform art. 153."*

Norme metodologice:

"45 (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopuri de TVA, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care această persoană **intenționează să desfășoare o activitate economică**, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art. 156² din Codul fiscal, depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal."

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

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

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de utilizarea acestora pentru operatiuni taxabile/scutite cu drept de deducere, se retin urmatoarele:

In primul rand, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

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

Rezulta ca art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale.

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, reglementarile fiscale permit, in circumstante anume determinate, deducerea acesteia *chiar si in situatia in care o persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa*, cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca **intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile**, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice. *A fortiori, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA*, are dreptul la deducere in aceeasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Dupa data aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, sunt luate in considerare si deciziile Curtii Europene de Justitie, in vederea aplicarii uniforme a legii, avand in vedere ca tara noastra este obligata, printre altele, sa respecte aquis-ul comunitar in domeniul TVA. In acest sens jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

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

activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Conform pct. 20 din cauza Curtii Europene de Justitie C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, **dreptul de deducere ramane dobandit cand contribuabilul n-a putut sa utilizeze bunurile sau serviciile in cadrul operatiunilor sale taxabile din motive straine vointei sale.** Totodata, potrivit pct. 22 din aceeaasi hotarare, cand aceste circumstante sunt straine de vointa contribuabilului, care l-au impiedicat sa utilizeze bunurile sau serviciile care au generat deducerea taxei aferenta achizitiilor destinate realizarii operatiunilor sale taxabile, nu exista niciun risc de fraudă sau de abuz putand sa justifice o rambursare ulterioara.

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

Prin urmare, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi si alte documente legale care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca bunurile si serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate au fost achizitionate in folosul propriilor operatiuni taxabile.

*In cazul achizitiilor care nu mai sunt utilizate in cadrul activitatii economice a persoanelor impozabile in scopul realizarii de operatiuni taxabile, dreptul de deducere poate fi pastrat doar in situatia in care aceasta situatie se datoreaza unor **circumstante obiective ce nu depind de vointa persoanelor respective.***

3.3.1. Referitor la TVA aferenta cheltuielilor efectuate in legatura cu imobilul din Complexul xa se retin urmatoarele aspecte:

1. Astfel cum rezulta din raportul de inspectie fiscala (pagina 2), contribuabila nu a respectat dispozitiile OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, motiv pentru care a fost emisa Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x prin care s-a dispus **refacerea contabilitatii si corectarea declaratiei 394.**

2. **Ulterior refacerii evidentelor contabile**, organele de inspectie fiscala au verificat modalitatea de inregistrare in evidentele contabile si de declarare a TVA de plata pentru perioada supusa controlului, prin compararea datelor inscrise in facturile

fiscale prezentate de contribuabila, cu datele inregistrate in Registrul de vanzari si Registrul de cumparari.

Prin urmare, in legatura cu TVA aferenta cheltuielilor legate de imobilul din complexul x au fost avute in vedere atat documentele justificative prezentate de contribuabila, cat si inregistrarile din documentele privind contabilitatea in partida simpla, respectiv Registrele de vanzari si cumparari.

3. Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala, organele de control au respins dreptul de deducere numai pentru TVA aferenta platii partiale aferenta achizitiei imobilului din Complexul xa si pentru TVA aferenta serviciilor de paza si intretinere in legatura cu acest imobilul, in suma totala de x.

4. In ceea ce priveste invocarea faptului ca are dreptul de a deduce TVA in suma de x lei aferenta achizitiei imobilului, contribuabila nu a facut dovada ca detine documente justificative in acest sens, ca a evidenciat in contabilitate TVA aferenta achizitiei imobilului si ca a respectat dispozitiile art. 145 si art. 146 din Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa verificarii.

In conditiile in care avea obligatia de a face dovada ca imobilul si cheltuielile accesorii imobilului (paza, intretinere, etc) au fost achizitionate in scopul **operatiunilor sale taxabile**, contribuabila insasi subliniaza prin contestatia formulata ca imobilul nu a fost utilizat in vederea desfasurarii activitatii de avocat, ci a fost inchiriat unor terte persoane. Or, operatiunea de inchiriere este scutita de taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere, conform prevederilor art.141 alin. (2) lit.e) din Legea nr.571/2003, care precizeaza:

“**Art. 141** (2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxa: (...)
e) arendarea, concesiunea, inchirierea si leasingul de bunuri imobile (...).”

(3) Orice persoană impozabilă poate opta pentru taxarea operațiunilor prevăzute la alin. (2) lit. e) și f), în condițiile stabilite prin norme.”

Se retine ca, aceasta nu a facut dovada notificarii optiunii de taxare pentru operatiunile de inchiriere a bunului imobil; mai mult, in facturile nr. x depuse in sustinerea contestatiei, emise cu privire la chiria pe care contribuabila considera ca a fost incasata de cabinet, cuantumul TVA este in suma de zero lei. Astfel, imobilul a fost destinat realizarii de operatiuni scutite fara drept de deducere, deoarece operatiunea de inchiriere prevazuta la art. 141 din Codul fiscal este scutita fara drept de deducere ca regula generala, exceptie facand notificarea de taxare, ceea ce nu este cazul in speta.

Ca atare, achizitia imobilului si a serviciilor de paza si intretinere a acestuia "in scopul activitatii economice" nu este suficienta din punct de vedere fiscal pentru deductibilitatea integrala, nelimitata si neconditionata a taxei pe valoarea adaugata, asa cum pretinde in esenta contestatara, cata vreme, chiar si in conditiile in care deducerea initiala ar fi fost exercitata, exista prevederi legale exprese care instituie un mecanism de ajustare a taxei deja deduse, in situatiile anume prevazute de legea fiscala. Astfel, chiar si in situatia in care contestatara ar fi intentionat si ar fi dovedit organelor fiscale ca achizitia imobilului a fost facuta in scopul realizarii unor operatiuni taxabile (ceea ce nu este cazul in speta), posibilitatea schimbarii ulterioare a destinatiei initiale (inchirierea) conduce la aplicarea mecanismului de ajustare prevazut de art. 149 din Codul fiscal.

3.3.2. Referitor la plata TVA aferenta importului autovehiculului x in suma totala de x lei din data de 20.01.2009 si 06.02.2009:

In ceea ce priveste justificarea deductibilitatii TVA aferenta importului de autovehicule, potrivit prevederilor art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pana la data de 01.05.2009 si pct. 46 din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

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

(...) c) pentru taxa achitată pentru importul de bunuri, altele decât cele prevăzute la lit. d), **să dețină declarația vamală de import sau actul constatator emis de organele vamale**, care să menționeze persoana impozabilă ca importator al bunurilor din punct de vedere al taxei, precum și **documente care să ateste plata taxei** de către importator sau de către altă persoană în contul său. Importatorii care dețin o autorizație unică pentru proceduri vamale simplificate eliberată de alt stat membru trebuie să dețină o declarație de import pentru TVA și accize.”

Norme metodologice:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face **numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1)** din Codul fiscal sau cu alte documente în care sunt reflectate livrări de bunuri sau prestări de servicii, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita furnizorului/prestatorului emiterea unui duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială.”

Se retine ca prin raportul de inspectie fiscala, TVA aferenta importului autovehiculului x in suma de xx lei nu a facut obiectul respingerii la deducere.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilei in legatura cu acest capat de cerere, cata vreme nu a facut dovada cu documente, originalul declaratiei vamale de import sau al actului constatator emis de organele vamale si documente care sa ateste plata TVA, iar in masura in care detinea aceste documente, ca autovehiculul x era detinat realizarii de operatiuni taxabile, astfel incat sa beneficieze de dreptul de deducere pentru TVA in suma de xx lei, desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 206 alin 1 si 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat; de altfel, organul de solutionare a contestatiei i-a solicitat in mod expres documente justificative din care sa rezulte ca are dreptul de deducere a TVA aferenta importului autovehiculul x, prin adresa nr. x.

De altfel, diferenta de TVA stabilita de plata este determinata si de alte constatari decat cele precizate in contestatie.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata cu privire la suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat x**.

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

Cauza supusa solutionarii este daca AS5FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru Cabinetul de avocat x, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte contribuabila nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca acestea au fost eronat calculate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, AS5FP a stabilit in sarcina contribuabilei accesorii in suma totala de x lei, pentru perioada 26.04.2009 - 30.04.2015 aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata pentru anii 2009 - 30.06.2014.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 48, art. 145, art. 146, din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, 46 din HG nr. 44/2004, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin 1, art. 213 alin 4, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata impotriva urmatoarelor decizii de impunere emise de AS5FP:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocat x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. x emisa pentru doamna x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2009:

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

Pentru anul 2010:

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

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit in minus.

Pentru anul 2012:

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

Pentru anul 2013:

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

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