



DECIZIA nr. 91 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

B.N.P. X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **BIROUL NOTARULUI PUBLIC X**, – CIF ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. ... și ... din 2012, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe venit;
- x.xxx lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x.xxx lei taxa pe valoarea adăugată,
- x.xxx lei dobânzi aferente TVA,
- xxx lei penalități de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. BIROUL NOTARULUI PUBLIC X, prin contestația depusă, înregistrată sub nr. .../2012, solicită admiterea în totalitate a acesteia, invocând următoarele motive:

La Biroul notarial public s-a efectuat o inspecție fiscală generală, pentru perioada 01.01.2008 – 31.12.2010, în urma căreia organele de inspecție fiscală au stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de xx.xxx lei, specificate mai sus.

Contestatarul precizează, că organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare îndreptarea erorilor materiale în urma emiterii a unor bonuri fiscale, în care s-au introdus greșit sumele încasate, sau a fost inversată suma onorariului cu cea a impozitului, aceste sume fiind considerate ca venit realizat după care s-au stabilit obligațiile fiscale, impozit pe venit, TVA și accesorii.

Pentru susținerea celor invocate contestatarul precizează, că pentru bonurile emise greșit, în zilele respective, s-a întocmit un proces verbal la care au fost anexate bonurile emise eronat, aflându-se în actele de contabilitate a biroului notarial, nefiind eliberate niciunui client (xerocopiile acestora fiind anexate la contestație). Iar în legătură cu forma documentației prevăzute pentru corectarea sau anularea înregistrării pe baza bonului fiscal, contestatarul precizează că art. 36 din HG nr.479/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea OUG nr.28/1999 nici nu prevede forma în care trebuie întocmit procesul verbal de anulare a bonurilor emise greșit.

Biroul notarial contestatar, prin reprezentanta X, susține că sumele stabilite de organul de control nu au fost faptic încasate, astfel nici nu pot forma venit al biroului.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. ... din 2012, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ... și ... din 2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, au constatat următoarele:

A. Cu privire la impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2010.

Organele de inspecție fiscală au constatat, că în perioada verificată în mai multe cazuri valoarea unor bonuri fiscale emise prin aparatul de marcat electronic nu au fost însumate la veniturile încasate pentru perioada respectivă și nici nu au fost declarate. Pentru clarificarea acestor deficiențe s-a luat notă explicativă de la reprezentantul biroului notarial, iar în urma inspecției și-a exprimat punctul de vedere, din aceste s-a rezultat că bonuri fiscale au fost emise în mod greșit, s-au introdus greșit sumele încasate, sau a fost inversată suma onorariului cu cea a impozitului, dar în zilele respective s-a întocmit proces verbal la care au fost anexate bonurile emise eronat, fiind atașate raportului zilnic de încasări.

Organele de control nu au recunoscut îndreptarea erorilor în modul în care s-a făcut de biroul notarial, invocând prevederile art. 36 din HG Nr. 479 din 18 aprilie 2003 *** Republicată privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, potrivit căroră *"Pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul întocmește un dosar care va cuprinde:*

a) sesizarea scrisă a persoanei care a efectuat greșit operațiunea, cu precizarea motivației de corectare sau de anulare a acesteia, precum și a numărului de ordine al bonului fiscal de corectat, a orei și minutului emiterii acestuia;

b) decizia scrisă de aprobare a corectării operațiunii greșit efectuate, emisă de directorul financiar-contabil, contabilul-șef sau de altă persoană care răspunde de gestionarea patrimoniului unității;

c) copie de pe nota sau notele de recepție și constatare de diferențe, întocmite de la ultima inventariere până la zi, prin care a fost stabilit prețul cu amănuntul al produsului sau produselor înregistrate greșit în aparatul de marcat electronic fiscal;

d) nota de contabilitate care reflectă operațiunea efectuată.”

În urma acestor constatări organele de inspecție fiscală au întocmit situația anexa nr. 3 cu suma bonurilor emise în mod greșit, considerând că venitul a fost declarat eronat, fiind diminuată baza impozabilă, implicit și impozitul pe venit pe anii 2008 – 2010. Cu aceste sume (xx.xxx lei pe anul 2008, xx.xxx lei pe anul 2009, xxx lei pe anul 2010) venitul net a fost recalculat, rezultând impozit pe venit suplimentar în sumă de x.xxx lei, la care s-a mai calculat accesorii în sumă totală de x.xxx lei.

B. Cu privire la taxa pe valoare adăugată

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2010

Organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul nu a declarat corect baza de impozitare și TVA aferent, astfel pe perioada verificată s-a rezultat o diferență de bază impozabilă de xx.xxx lei cu TVA colectată și nedeclarată în sumă de x.xxx lei. Această bază stabilită suplimentar în fapt se rezultă din suma bonurilor emise în mod greșit specificate la cap. Impozit pe venit.

Organul de inspecție fiscală luând în considerare că nu s-a constatat alte deficiențele cu privire la taxa pe valoarea adăugată, suma de x.xxx lei TVA aferent bonurilor emise în mod greșit fiind considerat ca TVA stabilit suplimentar, la care s-au mai calculat majorări și dobânzi de întârziere în sumă de x.xxx lei și xxx lei penalități de întârziere.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

Referitor la obligațiile de plată stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe venit în sumă de x.xxx lei și TVA în sumă de x.xxx lei cu accesoriile aferente, Direcția generală a finanțelor publice,

prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele fiscale în mod legal au stabilit aceste obligații suplimentare de plată, invocând prevederile referitoare la obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, în condițiile în care în BIROUL NOTARULUI PUBLIC X a justificat cu documente îndreptarea erorilor materiale la emiterea bonurilor fiscale.

În fapt, la BIROUL NOTARULUI PUBLIC X s-a efectuat o inspecție fiscală în cadrul căreia organele de inspecție fiscală au verificat determinarea venitului net impozabil și a taxei pe valoarea adăugată pe perioada supusă inspecției fiscale, anii 2008 – 2010, având la bază Registrul jurnal de încasări și plăți. În urma controlului s-a constatat că valoarea unor bonuri fiscale emise prin aparatul de marcat electronic nu a fost inclusă la veniturile încasate.

Pe parcursul inspecției acest aspect a fost clarificat, prin nota explicativă dată de reprezentanta biroului notarial, din care s-a rezultat că aceste sume nu reprezintă venituri încasate, ci reprezintă suma bonurilor fiscale emise în mod greșit și anulate, ca sume introduse greșit, sau a fost inversată suma onorariului cu cea a impozitului. Pentru aceste operațiuni s-au întocmit procese verbale la care au fost anexate bonurile emise eronat, fiind atașate raportului zilnic de încasări.

BIROUL NOTARULUI PUBLIC X și prin contestație susține cele arătate mai sus, anexând la contestație xerocopiile proceselor verbale cu bonurile emise eronat, precum și rapoartele zilnice și generale și consideră că sumele stabilite de organul de control nu au fost faptic încasate, astfel nici nu pot forma venit al biroului notarial.

Organele de inspecție fiscală nu au acceptat explicațiile contribuabilului, stabilind că pentru corectarea sau anularea înregistrării unei operațiuni după emiterea bonului fiscal utilizatorul trebuie să întocmească un dosar conform prevederilor art. 36 din HG Nr. 479 din 18 aprilie 2003 *** Republicată privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, iar în cazul erorilor constatate la biroul notarial verificat, acesta nu a prezentat un dosar întocmit cum prevăd aceste norme, ca urmare c/val bonurilor fiscale emise eronat a fost considerat ca venit nedeclarat, după care s-au stabilit obligații fiscale de plată, constând din impozit pe venit și taxa pe valoarea adăugată.

În drept, art. 46 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal definește veniturilor din activitățile independente, conform căruia:

„(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile **din profesii libere** și veniturile din drepturi de proprietate

intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comerț ale contribuabililor, din prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la alin. (3), precum și din practicarea unei meserii.

(3) **Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.**

Regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

„(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, [...]**”

Din textele de legi sus menționate, se reține, că sunt considerate venituri din activități independente și venitul realizat din exercitarea profesiei de notar, care reprezintă onorariile încasate pentru operațiunile notariale potrivit legii, iar venitul net și din această activitate se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din evidența, în acest caz Registrul jurnal de încasări și plăți.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) **Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**”

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada necesității și realității operațiunii.

În urma analizării celor invocate de contestatar și de organul de inspecție fiscală, precum și din documentele aflate în dosarul cauzei s-a rezultat, că biroul notarial a înregistrat veniturile realizate în evidențele fiscale-contabile pe baza bonurilor fiscale emise prin aparatul de marcat electronic, care în situații normale reprezintă onorariile încasate pentru actele notariale. Având în vedere că notarul public pentru operațiunile notariale pe lângă onorariu are obligația de a încasa și impozit pe venit după tranzacțiile imobiliare și tariful în contul ANCPI (cartea funciară), în unele cazuri (2008 26 cazuri, 2009 25 cazuri, 2010 3 cazuri) bonurile fiscale au fost emise în mod eronat, cum ar fi

sume introduse greșit, sau a fost inversată suma onorariului cu cea a impozitului. Pentru remedierea acestor greșeli au fost întocmite procese verbale cu anexarea bonurilor emise în mod greșit, pe baza cărora încasările înregistrate de casa de marcat au fost diminuate, luând în considerare că prin emiterea acestor bonuri fiscale în realitate nu s-a făcut încasări efective, ca urmare suma acestora nici nu poate constitui venituri din activități independente.

Totodată, organul de soluționare a contestației în urma analizării a dosarului în cauză a concluzionat, că deficiențele constatate cu privire emiterea bonurilor fiscale pot fi considerate erori materiale, dar care au fost îndreptate de contribuabil, procesele verbale cu anexele prezentate dobândind astfel calitatea de document justificativ conform legii contabilității. Această concluzie se bazează și pe considerentul că în perioada verificată aceste deficiențe reprezintă 0,1 – 2 % din veniturile realizate și nu pot fi generalizate.

În concluzie, conform celor reținute nu pot fi reținute constatările organelor de inspecție fiscală pentru considerarea bonurilor fiscale emise eronat ca venit nedeclarat, cu invocarea prevederilor art. 36 din HG Nr. 479 din 18 aprilie 2003 *** Republicată privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, având în vedere că în primul rând procedura se referă la comerciant la care ulterior nu pot fi verificate operațiunile, față de care operațiunea notarială oricând se poate verifica, iar în al doilea rând emiterea eronată a bonului fiscal (în cazul când nu s-a remediat) constituie contravenție și se sancționează cu amenzi, legea nu prevede o sancțiune complementară de a stabili obligații fiscale suplimentare. Mai mult, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 activitatea notarială nu este obligată de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, fiind exceptată.

Având în vedere cele reținute, precum și documentele prezentate de contestatar în susținerea contestației, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod eronat au considerat suma bonurilor fiscale emise eronat ca venit nedeclarat, prin urmare, **se va admite** contestația formulată de BIROUL NOTARULUI PUBLIC X pentru **obligațiile de plată stabilite suplimentar, reprezentând impozit pe venit în sumă de x.xxx lei și TVA în sumă de x.xxx lei.**

Conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va admite contestația și pentru majorările și dobânzile de întârziere în sumă de x.xxx lei și xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit admis, precum și pentru majorări și dobânzi de întârziere în sumă de x.xxx lei și xxx lei penalități de întârziere aferente TVA admis.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Admiterea contestației și anularea Deciziilor de impunere nr. ... și ... din 2012, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală, prin care s-a stabilit obligații fiscale de plată în suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe venit;
- x.xxx lei dobânzi aferente impozitului pe venit;
- xxx lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x.xxx lei taxa pe valoarea adăugată,
- x.xxx lei dobânzi aferente TVA,
- xxx lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,