

DECIZIA nr. 439 din 2016
privind solutionarea contestatiei
formulata de **XXX - Cabinet de avocat**
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. 11256/08.03.2016

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii 1, a fost sesizata de catre D.G.R.F.P. Cluj-Napoca cu adresa nr. X/29.02.2016, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. 11256/08.03.2016, cu privire la contestatia formulata **XXX - Cabinet de avocat**, avand cod de identificare fiscala RO X si CNP X, cu sediul profesional in Bucuresti, Sector X.

Obiectul contestatiei, depusa la posta in data de **19.01.2016** si inregistrata la organul fiscal teritorial sub nr. BHG-REG-X/21.01.2016 completata cu adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. X/21.03.2016, il constituie 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/26.11.2015 si 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/26.11.2015 emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor in baza raportului de inspectie fiscala nr. X/26.11.2015 incheiat in 18.11.2015, comunicate titularului XXX prin adresa nr. X/26.11.2015, transmisa prin posta si confirmata de primire in data de **21.12.2015**, prin care s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare in suma totala de **X lei**, astfel:

- X lei - prin Decizia de impunere nr. X/2015, din care:

- X lei - impozit pe venit suplimentar;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere I.Venit;
- X lei - penalitati intarziere I.Venit;
- X lei - Total impozit pe venit
- X lei - CASS

- X lei - prin Decizia de impunere nr. X/2015, din care:

- X lei - TVA suplimentara;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- X lei - penalitati intarziere TVA;

Contestatia este formulata si impotriva:

- Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. X/26.11.2015, prin care s-au stabilit masuri privind depunerea unor declaratii initiale/rectificative pentru formularul 394, ce se solutioneaza de organul emitent, conform precizarilor facute de acestea;

- Procesului verbal nr. X/26.11.2015, care nu constituie un act administrativ fiscal, pentru care competenta de solutionare a contestatiei sa apartina structurii specializate de solutionare a contestatiilor, procesul verbal stand la baza formularii sesizarii penale intocmita in cauza.

Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. X/21.03.2016 contestatarul a depus documente noi, acestea fiind transmise organului fiscal teritorial, respectiv AJFP Bihor, care s-a pronuntat asupra acestora prin adresa nr. X/04.04.2016, inregistrata la DGRFPB sub nr. X/21.04.2016.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 269, art. 270 si art. 272 alin.(2) si art. 352 din Codul de procedura fiscala, aprobat prin Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de XXX - Cabinet de avocat.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. XXX - Cabinet de avocat solicita anularea Deciziilor de impunere nr. X/26.11.2015 si X/26.11.2015, a Raportului de inspectie fiscala X/26.11.2015, **sustinand, in esenta**, urmatoarele:

PREAMBUL

Contribuabilul exercita profesia de avocat si are codul CAEN 6910 privind "Activitati juridice".

Art. 29 alin. 2, teza II, sau art. 335 din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea si exercitarea profesiei de avocat, nu poate fi utilizat pentru incadrarea activitatii profesionale de avocat in categoria prestarilor de servicii prevazute de art. 129 alin. 3 Cod fiscal, astfel toate mentiunile organelor de inspectie fiscala referitoare la "*prestari de servicii*" si la "*TVA aferenta*" fiind neavenite si urmand a fi inlaturate ca atare.

Inspectia fiscala putea fi efectuata asupra creantelor nascute in ultimii trei ani fiscali pentru care a existat obligatia depunerii de declaratii fiscale, respectiv anii fiscali 2012, 2013 si 2014 si nu si pentru anii 2009, 2010 si 2011, avand in vedere ca nu exista niciuna din cele trei situatii enumerate de art. 98 alin. 3 lit. a)- c) C.proc.fisc si ca nu se putea extinde si asupra anilor 2009 si 2010 prin "*sarirea*" anului fiscal 2011.

A. Cu privire la impozitul pe venit si taxa pe valoarea adaugata

1. Inspectia fiscala generala incheiata la data de 18.11.2015, este, in totalitatea ei, nelegala pentru urmatoarele:

- in zilele de 10 si 11 noiembrie 2014 contribuabilul a fost supus unei prime inspectii fiscale generale, pentru anii 2011, 2012 si 2013 (art. 96 alin. 1 lit. a C.proc.fisc), fiind incheiat procesul verbal nr. X/11.11.2014, in care s-a mentionat ca nu au fost constatate deficiente care sa duca la selectarea contribuabilului pentru o alta inspectie fiscala;

- in mod ilegal, pentru aceeasi perioada a anilor 2011-2013 s-a procedat la o a doua inspectie fiscala, extinsa, cu rea credinta si pentru anii 2009, 2010 si 2014;

- interpretarea potrivit careia controlul inopinat este o procedura de control si nu o inspectie fiscala, este facuta cu rea-credinta. Aceasta procedura a controlului inopinat nu exista in afara (independent) unei inspectii fiscale generale sau partiale;

- Registrul Unic de Control este de control (inopinat sau incrucisat) iar nu de "inspectie fiscala", aceasta neputandu-se efectua decat prin aceste 2 metode prevazute de legiuitor.

- situatia sa fiscala a fost stabilita initial prin procesul verbal nr. X/11.11.2014, act administrativ fiscal prin care nu s-au semnalat deficiente.

2. Cele doua decizii sunt ilicite avand in vedere ca petentul nu desfasoara activitate independenta in mod individual sau intr-o forma de asociere, dintre cele 120 stabilite limitativ prin Nomenclatorul activitatilor independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, aprobat prin OMFP nr. 2875/30.11.2011.

Activitatea de avocat nu constituie activitate de "prestari de servicii" cum este prevazuta de art. 129 Cod fiscal.

3. Toate facturile si chitantele anulate se afla in toate cele trei exemplare in facturiere si chitantiere, facturile nefiind emise si incasate.

Procedurile de obtinere de catre inspectorii fiscali a unor copii dupa facturi si chitante, certificate pentru conformitate au fost ilegale.

Peste 2000 de inscrisuri aflate in proprietatea contribuabilului au fost sustrate. Iar copiile evocate de catre cei doi inspectorii atesta ca facturile si chitantele anulate erau anulate.

Toate copiile certificate pentru conformitate obtinute de la fostii clienti sunt probe ilegale avand in vedere ca art. 52 si art. 60 din Cod pr. Fisc. stabilesc doar obligatia de a furniza informatii si nu copii certificate dupa documente.

Facturile si chitantele depuse in copie la instante nu dovedesc ca avocatul ar fi incasat acele sume de bani, avand in vedere ca cele neachitate au fost anulate si ca acele instante nu au acordat partilor care au castigat cheltuieli de judecata aferente facturilor anulate, neexistand nici o confirmare de catre instanta care sa ateste incasarea respectivelor onorarii avocatale. Potrivit OMFP nr. 3512/2008, documentul justificativ care atesta incasarea veniturilor de catre contribuabil este chitanta sau extrasul de cont bancar si nu informatiile de pe portalul instantelor de judecata, a celor aflate in dosarele instantelor de judecata ori a altor inscrisuri.

4. Inlaturarea de la deductibilitate a onorariilor avocatale retrocedate catre SCA "X,X & Asociatii" este nelegala, avand in vedere contractele existente, faptul ca activitatea avocatala substituita a fost efectiv desfasurata, ca SCA-ul nu l-a reprezentat pe avocatul X XX ci pe clientii acestuia.

Rapoartele de activitate aferente substituirii nu au fost puse la dispozitia inspectorilor de avocat, acestia sustragandu-le.

A inregistrat cele 15 facturi emise de SCA, pe care le-a achitat prin virament bancar, detinand astfel documente care justifica deducerea acestor cheltuieli.

Intocmirea rapoartele de activitate nu este prevazuta de contractele de substituire, de Legea nr. 51/1995 si nici de Statutul profesiei de avocat. Rapoartele de activitate detinute in copie de inspectorii au fost furate, avocatul substituint nu a remis copii certificate prevalandu-se de principiul secretului profesional.

Cele 4 contracte de substituire sunt precum contractul de abonament mentionat in Hotararea CJUE pronuntata in cauza C-463/14.

5. Neexistand in Codul fiscal o definitie a serviciilor prestate de un avocat, acestea nu constituie prestari de servicii in sensul prevederilor Codului fiscal. Astfel in mod eronat a fost inregistrat ca platitor de TVA.

6. In mod nelegal s-au inlaturat de la deducere cheltuielile cu combustibilul auto si de intretinere/service. Activitatea de avocat nu este si nu poate fi asimilata cu activitatea de transport rutier. Clientii cabinetului de avocat se numesc, potrivit Legii nr. 51/1995 "clienti" si nu "pasageri".

Avocatul nu posedea permis categoria D ci doar categoria B.

Cele doua autoturisme Mercedes si JEEP au fost achizitionate de CA X M XX, cu destinatia exclusiva de a servi la exercitarea profesiei de avocat, fiind inmatriculate si facand parte din patrimoniul de afectatiune al cabinetului de avocat, individualizat prin

Decizia din 01.10.2011. Patrimoniul de afectatiune a fost reglementat pentru prima oara de art. 31-33 din Noul Cod civil. In 23.03.2015 a inregistrat declaratia privind patrimoniul sau in Registrul electronic al evidentei patrimoniului de afectatiune al activitatii avocatiei, reglementat cu intarziere de UNBR.

Familia X utilizeaza pentru nevoile personale un autoturism Volvo, cu care sotia contribuabilului i-a transportat pe cei doi inspectori in diverse locatii din Bucuresti.

Excluderea acestor cheltuieli, intrucat nu s-au prezentat foi de parcurs sau ordine de serviciu, este nelegala intrucat nu este o persoana juridica, dispozitiile art. 27 alin 2 lit. b din HG nr. 1391/2006 fiind explicita in acest sens iar avocatul nu se poate delega pe el insusi.

7. In mod nelegal s-au inlaturat de la deducere cheltuielile cu contravaloarea facturilor de gaz.

Corpul A al constructiei in care este situat sediul avocatului este dotat cu centrala termica utilizata exclusiv pentru acest corp. Corpul B (locuinta) este dotat cu alta centrala termica. Cele doua corpuri au contoare de gaz diferite. Facturile emise pentru contractul nr. XX/11.04.2005 sunt pentru titularul Cabinetul de avocat iar pentru centrala termica aferenta locuintei facturile sunt emise in baza contractului nr. XX/21.10.2009, incheiat de sotia avocatului, doamna X X. Nefiind persoana juridica, Cabinetul de avocat, potrivit Contractului-cadru elaborat de ANRE prin Ordinul nr. 77/2009, nu putea incheia contractul decat ca avocat.

8. Lucrarile de consolidare luminator sunt dovedite prin devize de lucrari, asa ca excluderea acestora din randul cheltuielilor deductibile este nelegala.

9. Lucrarile de instalatii si pavaj eco nu necesita autorizatie de constructie sunt destinate exclusiv activitatii si imobilului de avocat.

10. Cheltuielile apreciate de organele de inspectie fiscala ca fiind de "uz personal" nu sunt de aceasta natura, fiind utilizate si inregistrate ca aferente, in totalitate, obtinerii de venituri de catre contribuabil. Inspectorii fiscali nu au inlaturat prezumtia ca aceste cheltuieli inregistrate in contabilitatea contribuabilului au fost facute exclusiv in scopul realizarii de venituri din exercitarea profesiei de avocat, nefiind inregistrate cheltuieli cu varza, gogosari, ceapa, usturoi, sosete si alte exemple date de contestator de achizitii ce ar putea fi considerate de uz personal.

11. Excluderea din categoria cheltuielilor deductibile a cheltuielilor aferente contractului de servicii paza este ilegala intrucat:

- contractul de paza a fost incheiat din anul 2005, inaintea perioadei verificate;
- la data de 10.11.2015 societatea de paza era in procedura insolventei (faliment)

si nu vede cum au reusit organele fiscale sa efectueze un control incrucisat la aceasta firma si sa dreseze procesul verbal nr. X/10.11.2015;

Prin adresa organelor de politie s-a dovedit realitate si finalitate serviciilor de paza deoarece in adresa se mentioneaza ca nu au fost semnalate incidente la sediul Cabinetului de avocat.

12. In mod nelegal au fost apreciate ca venituri suplimentare unele sume de bani inscrise in facturile si chitantele anulate. Organele de inspectie fiscala trebuiau a se rezuma exclusiv la Registrul de incasari si plati, preocuparile de a interpreta, aprecia ori cenzura contractele de asistenta judiciara infrangand dispozitiile imperative ale art. 36 din Legea nr. 51/1995, potrivit carora „*Contractul dintre avocatul sau si client nu poate fi stanjenit sau controlat, direct sau indirect, de nici un organ al statului*”.

Anularea unei facturi neachitate este o optiune ce apartine exclusiv emitentului si constituie o garantie ca neplatitorul nu o foloseste in mod nejustificat, introducand-o in circuitul juridic si fiscal.

In cazul anularii de facturi nu are loc faptul generator care sa duca la exigibilitatea taxei pe valoarea adaugata, anularea insemnand ca nici o factura sau chitanta a fost emisa si incasata.

In plus a optat ca incepand cu 01.01.2013 sa-i fie aplicat sistemul "TVA la incasare". Drept urmare facturile anulate nefiind incasate, dupa 01.01.2013 nu apare nici exigibilitatea taxei aferente.

Potrivit art. I, pct. 1 alin. 10, lit. a).1, fraza II din Ghidul privind aplicarea sistemului TVA la incasare, aprobat prin OMFP nr. 1519/2012, publicat in M. Of. Nr. 792/26.11.2012, Partea I, "*Pentru contravaloarea pentru care nu a intervenit exigibilitatea taxei se opereaza anularea taxei neexigibile aferente*". In consecinta calcularea TVA aferenta facturilor anulate in perioada 01.01.2010 - 31.12.2012, prin aplicarea retroactiva a acestei norme, incalca dispozitiile art. 15 alin. 2 din Constitutie, potrivit carora legea dispune numai pentru viitor. Normele metodologice adauga la Codul fiscal, ceea ce este nepermis.

Copiile facturilor anulate nu produc nici un efect.

Facturile anulate nefiind incasate si operate in contabilitate nu genereaza obligatii fiscale. Depunerea la instanta a unor facturi si chitante anulate ulterior nu au produs efecte, partea cazuta in pretentii fiind obligata la plata directa catre client a cheltuielilor iar nu la plata acestor sume catre avocat.

13. Ilegalitate obtinerii probelor si mijloacelor de proba.

Organele de inspectie fiscala au sustras din cabinetul avocatului peste 2000 de inregistrari.

Copiile certificate pentru conformitate, obtinute de la clienti si instante, sunt ilegale intrucat Codul de procedura fiscala nu prevede a se furniza astfel de copii certificate, orice copie certificata pentru conformitate dupa data anularii originalului fiind falsa.

Venitul brut este venitul incasat, indiferent cand au fost efectuate prestatiile, potrivit pct. 38 din OMFP nr. 1040/2004.

14. Explicatiile contribuabilului pentru fiecare factura si chitanta anulata

Pentru anul 2009:

Toate cele trei exemplare ale facturii nr 13 si chitantei nr. 7 au fost anulate si se afla in original in facturier si chitantier. Acestea au fost anulate pentru mentionarea gresita a numarului contractului de asistenta judiciara. In dosarul respectiv instanta nu a acordat cheltuieli de judecat in baza acestei facturi ci a altor facturi depuse in copii certificate.

Prin sentintele instantelor, in contra celor aratate in mod fals in actele contestatate, s-au respins cheltuielile de judecata. Deasemenea nu exista acte de executare silita a cheltuielilor admise

Sumele "constatate" a fi nedeductibile sunt deductibile, deoarece:

- sotiei clientului decedat X i-a fost restituita suma de X lei, reprezentand o restituire partiala a onorariului avocatial,
- cheltuielile de transport cu avionul si de cazare in Austria au fost destinate activitatii de recuperare a capacitatii de munca a avocatului si sunt deductibile potrivit art. 226 alin. 4 din Statutul profesiei de avocat;

Pentru anul 2010

Cu privire la doua facturi anulate denuntul care a facut obiectul Dosarului penal a fost solutionat cu NUP, definitiv.

Pentru anumite facturi anulate instantele nu au acordat cheltuieli de judecata.
Nu exista mijloace de proba care sa ateste inregistrarea ca venituri brute a unor facturi si chitante anulate.

Sumele "constatate" a fi nedeductibile sunt deductibile, deoarece:

- autoturismele sunt in patrimoniul contribuabilului;
- sunt cheltuieli deductibile cheltuielile aferente celor cinci niveluri al constructiei destinata special activitatii de avocat, asa cum s-a stabilit prin Decizia nr. X/2002 de CSJ in contradictoriu cu MFP, respectiv cheltuielile cu hidroizolatia efectuate dupa 15 ani;
- pentru un costum de haine nu trebuie intocmit proces verbal de receptie finala;
- pentru serviciile de paza si protectie a detinut si prezentat documente justificative;

Pentru anul 2011

Nu trebuiau considerate venituri sumele din facturile si chitantele anulate.

Nu trebuiau considerate cheltuieli nedeductibile deoarece:

- avocatul nu poate sa-si exercite activitatea neincaltat si neimbracat;
- pentru serviciile de paza si protectie a detinut si prezentat documente justificative;

Pentru anul 2012

Nu trebuiau considerate venituri sumele din facturile si chitantele anulate.

Sunt deductibile cheltuielile cu combustibilul, serviciile de paza si protectie, substituie avocatiala.

Se retine ca sunt preluate in fiecare an (2009-2013) motivatiile incidente prezentate anterior.

Cu privire la CASS in suma de X lei

Avocatul nu este obligat sa contribuie la sistemul public de asigurari sociale si de sanatate intrucat acesta are incheiat contract cu Casa de Asigurari a Avocatilor, potrivit art. 92 din Legea nr. 51/1995.

Din art. 6 alin. 2 din Legea nr. 263/2010 rezulta ca asigurarea avocaturii in sistemul public de sanatate constituie o posibilitate oferita acestora si nu o obligatie.

Prin adresa nr.X/24.02.2012 MFP a comunicat UNBR ca persoanele care exercita profesia liberala de avocat nu se incadreaza in categoria persoanelor asigurate obligatoriu prin efectul legii in sistemul public de pensii si nici in categoria persoanelor prevazute la art. 296²¹alin. 1 din Codul fiscal, ce reglementeaza atat in domeniul CAS cat si CASS.

Apoi, prin OUG nr. 125/2011 s-au inclus ca si contributory persoanele care realizeaza venituri din activitati independente, nu si liber profesionistii din care face parte si avocatul.

Ordinul nr. 617/2007 a fost abrogat prin Ordinul nr. 581/2014. Nu a avut incheiat contract de asigurare cu CASMB.

B. Cu privire la taxa pe valoarea adaugata

Se reiau de contestator motivele incidente expuse la punctele anterioare, drept urmare acesta considerand ca nu exista temei legal pentru obligarea la plata TVA suplimentara in suma de X lei.

Sunt precizate la finalul contestatiei probele constand in inscrisuri anexate si precizate distinct.

Prin adresa inregistrata la DGRFPB sub nr. X/21.03.2016 contestatarul a solicitat sa-i fie oferita posibilitatea sustinerii contestatiei depuse in data de 19.01.2016, potrivit art. 276 alin. 1 C. proc fisc 2003.

In contestatie se specifica Probe: inscrisuri: detaliindu-se 424 anexe cuprinzand 537 file.

II. Urmare inspectiei fiscale privind impozitul pe venit pe perioada 01.01.2009 - 31.12.2013, taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2014 si contributiile sociale pe perioada 01.01.2010 - 30.11.2014 prin deciziile de impunere contestate, organele de inspectie fiscala au stabilit pentru XXX - Cabinet de avocat, avand CIF RO X si XXX (denumit X XX - Cabinet de avocat) avand CNP X obligatii fiscale suplimentare in suma totala de **X lei**.

Initial s-a emis si comunicat contribuabilului avizul de inspectie fiscala nr. X din 10.12.2014 prin care s-a comunicat ca perioada supusa inspectie fiscale perioada de dupa 01.01. 2011. Urmare explicatiilor contribuabilului referitoare la existenta unui numar mare de facturi si chitante intocmite si ulterior anulate, a identificarii unui caz de inscriere la masa credala a unei firme aflata in insolventa, desi facturile aferente sunt anulate, a inregistrarii pe cheltuieli deductibile a unor cheltuieli cu intretinerea si functionarea unor autoturisme pentru care nu se intocmesc foi de parcurs sau alte documente de justificare a cheltuielilor, s-a extins inspectia fiscala pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2010 respectiv 01.01.2010 - 31.12.2010.

S-au solicitat informatii de la alte instutiii si terti in vederea clarificarii situatiei fiscale a contribuabilului verificat, conform art. 2 lit. k din Ordinul ANAF nr. 467/2013.

A.Cu privire la taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar in suma de X lei si accesoriile aferente

S-a retinut ca XXX este inregistrat in scopuri de TVA din 01.01.2007, iar din 01.01.2013 este platitor de TVA la incasare.

1. TVA colectata suplimentar de organele de inspectie fiscala in suma de X lei

S-a stabilit o baza impozabila suplimentara in suma de X lei cu **TVA colectata suplimentar** (in cota de 19% sau 24%) **in suma de X lei**, aferenta prestarilor de servicii efectuate, pentru care s-au intocmit facturi si chitante de incasare, ce ulterior au fost anulate.

Prestarea efectiva a serviciilor in cauza a rezultat din efectuarea de verificari constand in solicitarea unor controale incrucisate la clienti ce conduc evidenta contabila, solicitarea de informatii si documente de la clienti persoane fizice neautorizate, solicitarea de informatii si documente de la instantele unde avocatul a reprezentat clientii sai, precum si din informatiile publice existente pe site-ul just.ro - portalul instantelor de judecata In cazurile in care prestarea serviciilor nu s-a confirmat, pentru facturile anulate nu s-a stabilit baza impozabila si TVA suplimentara.

Din verificarile efectuate s-a constatat ca petentul presteaza servicii avocatale, in temeiul contractelor de asistenta juridica incheiate cu clientii sai, intocmind facturi si chitante pe care in mod frecvent le anuleaza pe motiv de neincasare, desi le-a depus (chiar si personal) in copie certificata sau copie simpla, iar in unele cazuri in original, la

instanțele de judecată, solicitând în baza acestora cheltuieli de judecată pentru clienții pe care îi reprezintă sau în procesele în care era parte.

În decizia de impunere nr. X/26.11.2015 și raportul de inspecție fiscală sunt prezentate fiecare din facturile și chitanțele anulate în cauză, verificările efectuate, constatările și concluziile organelor de inspecție fiscală. În decizia de impunere și anexa nr. 1 la raportul de inspecție fiscală sunt prezentate fiecare din facturile și chitanțele anulate, depunerea acestora la instanța în copie sau original și cazurile în care s-a colectat TVA suplimentară.

TVA stabilită suplimentar în suma de X lei a fost cuprinsă în prejudiciul consemnat în plângerea penală întocmită în cauză de organele de inspecție fiscală.

2. TVA neadmisa la deducere de organele de inspecție fiscală în suma de X lei

Nu s-a admis la deducere de organele de inspecție fiscală TVA dedusă de contribuabil în suma de X lei, reprezentând suma TVA aferentă unor achiziții, astfel:

- X lei - TVA aferentă unor achiziții de gaze naturale pentru consum casnic pentru care facturile sunt emise pe numele persoanei fizice și nu pe numele cabinetului de avocat;

- X lei - TVA aferentă unor achiziții de combustibil, alte bunuri și servicii legate de exploatarea a două autoturisme, pentru care nu s-a dovedit utilizarea exclusiv în scopul activității producătoare de venituri, nefiind întocmite foi de parcurs sau alte documente justificative privind numărul de kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs;

- X lei - TVA aferentă unor achiziții de bunuri și servicii în scop personal, pentru care nu s-au prezentat documente din care să rezulte că au legătură cu activitatea profesională, respectiv costume de haine, ochelari de protecție, palton, încălțăminte, cravate, lucrări de hidroizolație, purificator apă în condițiile achiziției de apă de la SC X SRL;

- X lei - TVA aferentă unor servicii de paza facturate de X SRL, pentru care nu s-au prezentat documente pe baza cărora să se poată stabili serviciile efectuate;

- X lei - TVA aferentă unor servicii de substituție efectuate de SCPA X, X & Asociații în baza contractelor de substituție, pentru care nu s-au prezentat documente pe baza cărora să se poată stabili serviciile efectuate.

Pentru TVA stabilită suplimentar în suma de X lei s-au stabilit dobânzi/majorări de întârziere în suma de X lei și penalități de întârziere în suma de X lei.

B. Cu privire la impozitul pe venit în suma de X lei și accesoriile aferente

Prin decizia de impunere nr. X/26.11.2015 s-a stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală impozit pe venitul net anual, pentru anii 2009-2013, în suma totală de X lei și accesorii aferente în suma de X lei.

Sintetic situația anuală a veniturilor suplimentare, cheltuielilor neadmise la deducere și impozitului pe venit stabilit suplimentar, se prezintă astfel:

- lei-

Anul	Venituri suplimentare	Cheltuieli nedeductibile	Baza impozabilă suplimentară	Pierdere fiscală contribuabil	Baza impozabilă	Impozit pe venit suplimentar 16%
2009						
2010						
2011						

2012						
2013						
Total						

1. Cu privire la veniturile suplimentare in suma de X lei

Pentru motivele de fapt aratate in decizia de impunere privind TVA, referitoare la baza impozabila si TVA colectata suplimentar, pentru sumele incidente, s-a stabilit venit impozabil suplimentar aferent facturilor si chitantelor anulate de contribuabil dar depuse de avocatul XXX ca neanulate la instantele de judecata, in dosarele in care avocatul XXX a prestat servicii avocatale, in scopul recuperarii cheltuielilor de judecata.

Impozitul pe venit in suma de X lei aferent veniturilor impozabile stabilite suplimentar in suma de X lei ($X \text{ lei} * 16\% = X \text{ lei}$) a fost cuprins in prejudiciul consemnat in plangerea penala intocmita in cauza de organele de inspectie fiscala.

2. Cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma de X lei

Sintetic situatia anuala a cheltuielilor neadmise la deducere, se prezinta astfel:

-lei-						
Tip cheltuiala	2009	2010	2011	2012	2013	Total
Autoturisme						
Factura storno						
Bunuri personale						
Paza si protectie						
Onorarii retrocedate						
Total						

Motivele de fapt ale neadmiterii la deducere a cheltuielilor aferente intretinerii si functionarii autoturismelor, bunurilor si serviciilor de uz personal, onorarii retrocedate pentru servicii avocatale de substituire, sunt aceleasi cu cele incidente mentionate la neadmiterea deducerii TVA.

In plus, pentru anul 2009, nu s-a admis la deducere contravaloarea facturii-storno nr. X din 05.03.2009, in suma de X lei, emisa catre sotia unui client, intrucat nu s-a facut dovada platii sumei stornate.

C. Cu privire la CASS in suma de X lei

Pentru perioada verificata (01.01.2009 - 31.12.2013) organele de inspectie fiscala au stabilit un venit net impozabil in suma de X lei, la care prin aplicarea cotei de 5,5% prevazuta de art. 296¹⁸, alin. (3), lit. b¹ din Codul fiscal au stabilit o contributie de asigurari sociale de sanatate (CASS) in suma de X lei.

Venitul net impozabil suplimentar in suma de X lei ($X \text{ lei} + X \text{ lei}$), la care s-a aplicat cota de 5,5%, s-a stabilit prin stabilirea unor venituri suplimentare aferente unor facturi si chitante intocmite de contribuabil si anulate ulterior, in suma de X lei si prin stabilirea

unor cheltuieli deduse de contribuabil, ca nedeductibile, in suma de X lei, din care s-a sczut pierderea fiscala stabilita de contribuabil in suma de X lei, ramanand suma de X lei (X lei - X lei) asa cum s-a aratat si la punctul privind impozitul pe venit.

CASS in suma de X lei (X lei * 5,5%) a fost cuprinsa ca prejudiciu in sesizarea penala, ramanand diferenta de X lei (X lei - X lei sau X lei * 5,5%).

Prin adresa nr. X/26.11.2016, în contextul aplicarii prevederilor Legii nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor a formulat și înaintat plângere penală către Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti, pentru un prejudiciu adus bugetului de stat in suma totala de X lei, compus din:

- TVA in suma de X lei;
- Impozit pe venit in suma de X lei;
- CASS in suma de X,

atasand plangerii procesul verbal nr. X/26.11.2015, ce cuprinde constatările cuprinse in RIF-ul din 18.11.2015, privind facturile anulate. Prin anexele 11.2/A si 11.1/A organele de inspectie fiscala au stabilit accesorii in suma totala de X lei aferente prejudiciului sesizat. astfel:

- X lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- X lei - penalitati intarziere TVA;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere I.Venit;
- X lei - penalitati intarziere I.Venit;

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

III. 1 Aspecte procedurale

Cauza supusă soluționării este dacă neregularitățile invocate de contestatar pot duce la anularea actelor administrative atacate.

Sustinerile contestatarului sunt ca anterior efectuării inspecției fiscale consemnate in actele administrative contestate a fost supus unei alte inspectii, pentru aceasi perioada fiscala, constand intr-un control inopinant in urma caruia s-a intocmit procesul verbal nr. X din 11.11.2014.

In procesul verbal nr. X din 11.11.2014, intocmit de organe de inspectie fiscala din cadrul AJFP Bihor, s-a inregistrat ca urmare controlului inopinat efectuat in data de 10.11.2014 s-a constatat ca pana la data de 10.11.2014 activitatea contribuabilului nu a fost supusa unei inspectii fiscale generale. Procesul verbal nr. X/11.11.2014 a fost transmis contribuabilului cu adresa AJFP Bihor, cu acelasi numar X/11.11.2014, depusa de contestator ca anexa 6 la contestatie, comunicandu-se contribuabilului ca avand in vedere faptul ca nu a fost supus unei inspectii fiscale pe perioada de prescriptie, se va aviza inspectia fiscala. Ulterior i-a fost transmis avizul de inspectie fiscala nr. X/10.12.2014, confirmat de primire in data de 17.12.2014, prin care a fost instiintat ca incepand cu data de 30.12.2014 va face obiectul unei inspectii fiscale pentru perioada 01.01.2011 - 30.11.2014. Contribuabilul nu a atacat in termenul legal adresa nr. X/11.11.2014 sau avizul de inspectie fiscala nr. X/10.12.2014.

Potrivit art. 94 si art. 97 din Codul de procedura fiscala aprobat prin O.G. nr. 92/2003:

“Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

g) verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;

h) dispunerea măsurilor asigurătorii în condițiile legii;

i) efectuarea de investigații fiscale potrivit alin. (2) lit. a);

j) aplicarea de sancțiuni potrivit prevederilor legale;

k) aplicarea de sigilii asupra bunurilor, întocmind în acest sens proces-verbal.

*(4) *** Abrogat.*

(5) Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții.”

“Art. 97 Proceduri și metode de control fiscal

(1) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele proceduri de control:

a) controlul inopinat, care constă în activitatea de verificare faptică și documentară, în principal, ca urmare a unei sesizări cu privire la existența unor fapte de încălcare a legislației fiscale, fără anunțarea în prealabil a contribuabilului;

b) controlul încrucișat, care constă în verificarea documentelor și operațiunilor impozabile ale contribuabilului, în corelație cu cele deținute de alte persoane; controlul încrucișat poate fi și inopinat.

(2) La finalizarea controlului inopinat sau încrucișat se încheie proces-verbal.

(3) În realizarea atribuțiilor, inspecția fiscală poate aplica următoarele metode de control:

a) controlul prin sondaj, care constă în activitatea de verificare selectivă a documentelor și operațiunilor semnificative, în care sunt reflectate modul de calcul, de evidențiere și de plată a obligațiilor fiscale datorate bugetului general consolidat;

b) controlul electronic, care constă în activitatea de verificare a contabilității și a surselor acesteia, prelucrate în mediu electronic, utilizând metode de analiză, evaluare și testare asistate de instrumente informatice specializate.”

“Art. 100 Selectarea contribuabililor pentru inspecție fiscală

(1) Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului stabilit ca urmare a analizei de risc.

(2) Analiza de risc reprezintă activitatea efectuată în scopul de a identifica riscurile de nedeclarare a creanțelor fiscale, de a le evalua, de a le gestiona, precum și de a le utiliza în vederea selectării contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale.

(3) **Contribuabilul nu poate face obiecții cu privire la procedura de selectare folosită.”**

Asa cum rezulta din prevederile legale mai sus inserate, între “controlul inopinat” și “inspecția fiscală” nu există o identitate ci, cel mult, o relație de la parte la întreg. Controlul inopinat reprezintă doar o **procedura de realizare a unora din atribuțiile organelor de inspecție fiscală** și nu o inspecție fiscală generală, cum pretinde eronat contribuabilul. Controlul inopinat sau încrucișat, ca mod de exercitare a atribuțiilor organelor de inspecție fiscală, poate avea loc și în afara unei inspecții fiscale generale, cum ar fi pentru verificarea unei sesizări prin intermediul unui control inopinat. Pe de altă parte, între controlul inopinat și inspecția fiscală începută la data de 02.07.2015 există o relație de cauzalitate și de continuitate, avizarea inspecției fiscale fiind decisă și în baza constatării cuprinse în procesul verbal de control inopinat, conform căreia contribuabilul nu a mai făcut obiectul unei alte inspecții fiscale.

Asa fiind se reține că petentul nu a făcut obiectul unei duble inspecții fiscale generale, așa cum eronat susține, pentru aceeași perioadă și aceleași taxe și impozite, inspecția fiscală în cauză fiind prima inspecție fiscală efectuată asupra perioadei verificate.

O altă susținere a contestatarului, repetată insistent în cuprinsul contestației este că avocatul, având în vedere prevederile legii de reglementare a profesiei precum și Statutul profesiei de avocat, nu desfășoară activitatea de “prestări de servicii” cum este prevăzută de art. 129 Cod fiscal. Astfel toate mențiunile organelor de inspecție fiscală referitoare la “prestări de servicii” și la “TVA aferentă” ar fi neavenite urmând a fi înlăturate ca atare.

Or, în primul rând, cabinetul de avocat este persoana înregistrată în scopuri de TVA încă din anul 2007, comportându-se ca atare, colectând din proprie inițiativă TVA în facturile emise pentru contravaloarea onorariilor avocațiale. Pe de altă parte, potrivit art. 1 alin. 1-3, art. 127 și art. 129 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 1 Scopul și sfera de cuprindere a Codului fiscal

(1) Prezentul cod stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii [...]

(2) (3) În materie fiscală, dispozițiile prezentului cod prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.”

“ART. 127 Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natură celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) **În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

“ART. 129 Prestarea de servicii

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.”

Se retine ca **prevederile Codului fiscal**, care stabilește cadrul legal pentru impozitele, taxele și contribuțiile sociale obligatorii, **prevalează asupra oricăror prevederi din alte acte normative, în caz de conflict între acestea aplicându-se dispozițiile Codului fiscal.** Prin urmare susținerile contestatului precum ca în conformitate cu alte legi decât Codul fiscal (cele care reglementează profesia de avocat, promulgate cu mult înaintea promulgării Codului fiscal) activitatea avocatului și veniturile obținute de acesta nu ar constitui venituri din prestări de servicii supuse impozitelor taxelor și contribuțiilor reglementate de Codul fiscal sunt neintemeiate, prevederile Codului fiscal înlăturând de la aplicare prevederile contrare din alte legi nefiscale. Codul fiscal stipulează expres ca activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora sunt activități economice, ce atrage considerarea ca persoane impozabile a persoanelor ce desfășoară profesii liberale, or chiar contestatorul arată în contestația sa ca avocatul exercită o profesie liberală. Cum definiția dată de art. 129 din Codul fiscal este una atotcuprinzătoare, excluzând de la încadrarea în categoria prestărilor de servicii doar livrarea de bunuri, contestatorul nesustinand și ca activitatea sa nu constituie prestări de servicii ci livrare de bunuri, se retine ca **activitățile desfășurate de avocat în cauza reprezintă prestări de servicii în sensul prevederilor art. 129 din Codul fiscal.**

Cu privire la susținerea contestatului ca inspectia fiscală s-a extins neintemeiat în privința perioadei verificate, neexistând niciuna din cele trei situații enumerate de art. 98 alin. 3 lit. a)- c) C.proc.fisc, prin “*sarirea*” anului fiscal 2011 se retine mai întâi ca în conformitate cu cele menționate în raportul de inspectie fiscală, inspectia fiscală a avut inițial în vedere perioada de după 01.01.2011, fiind extinsă ulterior la perioade anterioare, începând cu 01.01.2009 sau 01.01.2010. Prin urmare inspectia fiscală a cuprins de la început și perioada 01.01.2011 - 31.12.2011 și nu se înțelege afirmația contestatului privind “*sarirea*” anului fiscal 2011.

Potrivit art. 98 alin. (3) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“Art. 98 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;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”

Cum după începerea inspecției fiscale s-a constatat anularea frecventă a unor facturi și chitanțe întocmite de contribuabil, deși acestea le transmite clienților în copie sau într-un caz s-a înscris cu contravaloarea facturilor anulate la masa credală a clientului sau intrat în insolvență, precum și înregistrarea continuă a unor cheltuieli nedeductibile cu combustibil auto, îmbracaminte, obiecte de uz casnic, ceea ce ducea la diminuarea obligațiilor fiscale declarate, din explicațiile contribuabilului rezultând că aceste aspecte constituie o practică, în baza acestor indicii privind diminuarea obligațiilor fiscale s-a decis extinderea perioadei inspecției verificate pe cei doi ani anteriori perioadei de 3 ani selectată inițial. **Contrar celor susținute de contestator extinderea perioadei verificate se încadrează în situația prevăzută de art. 98 alin. (3) lit. a) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală.**

Cu privire la solicitarea contestatarului privind susținerea orală a contestației, formulată în temeiul art. 276 alin. 1 C. proc. fisc. 2003, prin adresa nr. X/2016 depusă la DGRFPB sub nr. X/21.03.2016 se rețin următoarele:

Potrivit art. 276 alin. 1 din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003, republicat, cu modificările și completările ulterioare, conține doar 242 articole, deci art. 276 alin. 1 nu se regăsește în prevederile Codului de procedură fiscală din 2003.

Prin Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, s-a stabilit:

“ART. 276 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

[...]

(5) Contestatorul poate solicita organului de soluționare competent susținerea orală a contestației. În acest caz, organul de soluționare fixează un termen pentru care convoacă, la sediul său, contestatorul și reprezentantul organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal contestat. Această solicitare poate fi adresată organului de soluționare competent în termen de cel mult 30 de zile de la data înregistrării contestației sub sancțiunea decăderii.

“ART. 354 Abrogări

La data intrării în vigoare a prezentului cod se abrogă:

a) Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 513 din 31 iulie 2007, cu modificările și completările ulterioare;”

Se reține astfel că solicitarea contestatarului de susținere orală (nemijlocită) a contestației, se putea întemeia pe prevederile art. 276 alin. (5) din Codul de procedură fiscală aprobat prin legea nr. 207/2015, lege ce abrogă expres Codul de procedură fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003 ale cărui prevederi sunt invocate eronat de contestatar. Dar solicitarea trebuia formulată, sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile de la data înregistrării contestației. Cum contestația s-a înregistrat în data de 22.01.2016 iar cererea prin care s-a solicitat susținerea orală a contestației a fost formulată în data de 21.03.2016, se constată că petentul este decazut din dreptul de a formula o astfel de solicitare. De altfel organul de soluționare a contestației i-a dat acestuia posibilitatea să depună la dosarul contestației înscrisurile pe care acesta susține

ca le-ar fi anexat contestatiei si ar fi fost sustrate, inregistrari pe care le-a si depus, ce vor fi avute in vedere in analiza contestatiei.

Cu privire la sustinerile contestatarului ca organele fiscale nu aveau dreptul sa solicite terților copii certificate dupa documentele detinute sunt incidente prevederile art. 52 din Codul de procedura fiscal, potrivit caruia:

“Art. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite informații și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice. Informațiile furnizate de alte persoane se iau în considerare numai în măsura în care sunt confirmate și de alte mijloace de probă.

(2) Cererea de furnizare a informațiilor se formulează în scris și va specifica natura informațiilor solicitate pentru determinarea stării de fapt fiscale și documentele care susțin informațiile furnizate.[...]”

Este evident ca textul de lege prevede dreptul organelor de inspectie fiscala de a solicita documentele care sustin informatiile furnizate, fara a distinge daca furnizarea acestor documente sa fie facuta in original, in copie simpla, sau in copie certificata pentru conformitate cu originalul. Dar atata timp cat legea prevede dreptul de a solicita documente, ceea ce nu poate echivala decat cu dreptul de a solicita documentele in original, cu atat mai mult se poate solicita prezentarea acestora in copii certificata pentru conformitate cu originalul. Astfel si aceasta sustinere a contestatarului apare ca neintemeiata.

In sprijinul sustinerilor sale contestatarul invoca si prevederile OMFP nr. 1792/24.12.2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale si ale OMFP nr. 2875/2011 privind aprobarea Nomenclatorului activităților independente pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit, activități desfășurate de contribuabilii care realizează venituri comerciale. Aceste prevederi nu ii sunt aplicabile contestatarului intrucat nu este nici institutie publica si nici nu face parte din categoria limitata a contribuabililor pentru care venitul net se poate determina pe baza normelor anuale de venit. Nu toate activitatile independente sunt prevazute in Nomenclatorul adoptat prin OMFP nr. 2875/2011, iar , contrar celor sustinute de contestatar, dispozitiile art. 48 din Codul fiscal, referitoare la *“Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate”* se aplica si pentru liberii profesioniști, deoarece la art. 46 se prevede

“ART. 46 Definierea veniturilor din activități independente

(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.”

In concluzie, pentru exceptiile invocate de contestatara ce tind sa duca la anularea actelor administrative contestate, se retine ca nu sunt intemeiate, nu constituie nulitati absolute sau exprese, nici virtuale si in plus nu se demonstreaza suferirea vreunei vatamari, contestatia urmand a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste nulitati de procedura invocate.

III. 2 Cu privire la TVA colectata in suma de X lei, impozit pe venit in suma de X lei si contributiile de asigurari de sanatate in suma de X lei, stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații se poate investi cu analiza pe fond a contestației, în condițiile în care pentru aspectele constatate de inspecția fiscală și care fac obiectul contestației, prin adresa nr. X/26.11.2016, în contextul aplicării prevederilor Legii nr. 241/2005 privind combaterea evaziunii fiscale, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor a formulat și înaintat plângere penală către Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti.

În fapt, societatea contestă obligațiile fiscale suplimentare de plata stabilite în sarcina sa prin deciziile de impunere atacate.

Urmare inspectiei fiscale efectuate in cauza organele de inspectie fiscala au formulat și înaintat **plângerea penală nr. X/26.11.2016** către Parchetul de pe langa Curtea de Apel Bucuresti, prin care au solicitat sa se cerceteze daca pentru faptele ce au condus la stabilirea debitelor suplimentare consemnate in RIF-ul din 18.11.2015, referitoare la facturile si chitantele anulate, sunt intrunite elementele constitutive ale infractiunilor prevazute de art. 4 si art. 9 alin. (1) lit. b) din legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale.

Prejudiciu adus bugetului de stat inscris in sesizarea penala este in suma totala de X lei, compus din:

- TVA in suma de X lei;
- Impozit pe venit in suma de X lei;
- CASS in suma de X.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 277 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

*a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept **cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă [...]**”*

Potrivit acestor prevederi legale, organul de soluționare a contestației poate suspenda prin decizie motivată soluționarea cauzei atunci când, în speță, există indicii cu privire la săvârșirea unor infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare care, in cazul constatarii acestora, au o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Potrivit art. 4 si art. 9 alin. (1) lit. a) si lit. b) din legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale:

“ Art. 4. - Constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la un an la 6 ani refuzul nejustificat al unei persoane de a prezenta organelor competente documentele legale și bunurile din patrimoniu, în scopul împiedicării verificărilor financiare, fiscale sau vamale, în termen de cel mult 15 zile de la somație.”

“Art. 9. - (1) Constituie infracțiuni de evaziune fiscală și se pedepsesc cu închisoare de la 2 ani la 8 ani și interzicerea unor drepturi următoarele fapte săvârșite în scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale:

a) ascunderea bunului ori a sursei impozabile sau taxabile;

b) omisiunea, în tot sau în parte, a evidențierii, în actele contabile ori în alte documente legale, a operațiunilor comerciale efectuate sau a veniturilor realizate;”.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Codul de procedură penală:

„Hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat în fața instanței civile care judecă acțiunea civilă, cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o. Instanța civilă nu este legată de hotărârea definitivă de achitare sau de încetare a procesului penal în ceea ce privește existența prejudiciului ori a vinovăției autorului faptei ilicite. [...]”

Se reține că justa înțelegere a prevederilor legale mai sus invocate trimite la concluzia că decizia privind suspendarea cauzei se impune a fi luată ori de câte ori este vădit că soluția laturii penale a cauzei are o înrâurire hotărâtoare asupra dezlegării pricinii, suspendarea soluționării având natura de a preîntâmpina emiterea unor hotărâri contradictorii. A proceda altfel, *per a contrario*, ar însemna să fi ignorat cercetările organelor de urmărire penală efectuate în cauză, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au sesizat organele de urmărire penală în temeiul art. 108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevederi reluate în art. 132 din Legea 207/2015, constatându-se indiciile săvârșirii unor infracțiuni, fapt ce ar fi putut conduce la o contrarietate între hotărârea penală și cea civilă, care ar determina afectarea prestigiului justiției și a ordinii publice, cu consecințele ce ar putea decurge din această situație.

Totodată, prin Decizia nr. 95/2011, Curtea Constituțională apreciază că „în ceea ce privește posibilitatea organului de soluționare a contestației de a suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei, Curtea a reținut că adoptarea acestei măsuri este condiționată de înrâurirea hotărâtoare pe care o are constatarea de către organele competente a elementelor constitutive ale unei infracțiuni asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă. Or, într-o atare situație este firesc ca procedura administrativă privind soluționarea contestației formulate împotriva actelor administrativ fiscale să fie suspendată până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administrația Județeană a Finanelor Publice Bihor a înaintat către Parchetul de pe lângă Curtea de Apel București plângerea penală nr. X/26.11.2016, în care s-au descris faptele consemnate în procesul verbal nr. X/26.11.2015, ce cuprinde constatările cuprinse în RIF-ul din 18.11.2015, privind facturile anulate, astfel organele abilitate sesizate vor stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor specifice.

Se observa ca spre deosebire de prevederile vechiului Cod de procedura fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003, noul Cod de procedura fiscală aprobat prin Legea nr. 207/2015 prevede suspendarea contestației pentru existența unei sesizări penale privind existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă.

Mijloacele de proba prevazute de Codul de procedura fiscală aprobat prin OG nr. 92/2003, sunt cele stipulate de art. 49, potrivit caruia:

“Art. 49 Mijloace de probă

(1) *Constituie probă orice element de fapt care servește la constatarea unei stări de fapt fiscale, inclusiv înregistrări audiovideo, date și informații aflate în orice mediu de stocare, precum și alte mijloace materiale de probă, care nu sunt interzise de lege.*

(2) *Pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii, administrează mijloace de probă, putând proceda la:*

a) solicitarea informațiilor, de orice fel, din partea contribuabililor și a altor persoane;

b) solicitarea de expertize;

c) folosirea înscrisurilor;

d) efectuarea de cercetări la fața locului;

e) efectuarea, în condițiile legii, de controale curente, operative și inopinate sau controale tematice, după caz.”

Astfel constituie mijloace de proba solicitarea informatiilor de la contribuabili si folosirea inscrisurilor. Or plangerea penala este formulata in legatura cu neprezentarea de catre contribuabil a unor inscrisuri solicitate in sustinerea explicatiilor sale precum si in legatura cu inscrisurile constand in facturi si chitante anulate dupa punerea acestora in circulatie, ce a avut ca efect inclusiv admiterea de catre instante a unor cheltuieli de judecata, in baza unor astfel de documente anulate dar puse in circulatie inclusiv prin depunerea lor la instante, de catre contestatar, in dosarele in care a fost parte sau reprezentant conventional, in forma neanulata. Astfel, plangerea penala fiind in legatura cu mijloacele de proba ce au stat la baza stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare, respectiv facturile si chitante anulate, se impune suspendarea solutionarii contestatiei.

Potrivit art. 277 alin. (1) lit. a), alin. (3) si alin. (4) si art. 279 alin. (5) din Codul de procedura fiscala aprobat prin Legea nr. 207/2015, cu modificarile si completraile ulterioare:

“art. 277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(1) Organul de soluționare competent poate suspenda, prin decizie motivată, soluționarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni în legătură cu mijloacele de probă privind stabilirea bazei de impozitare și a cărei constatare ar avea o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedură administrativă;

[...]

(3) Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă.”

“ART. 279 Soluții asupra contestației

[...] (5) Prin decizie se poate suspenda soluționarea cauzei, în condițiile prevăzute de art. 277.”

Având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că prioritatea de soluționare o au organele de urmărire penală, care se vor pronunța asupra caracterului infracțional al faptelor, prin administrarea probelor specifice procedurii penale, până la pronunțarea

unei soluții definitive pe latură penală, D.G.R.F.P.B. prin Serviciul soluționare contestații nu se poate investi cu soluționarea pe fond a cauzei, procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct. 10.2 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015 stabilesc următoarele:

„10.2. Daca prin decizie se suspenda solutionarea contestatiei pana la rezolvarea cauzei penale, organul de solutionare competent va relua procedura administrativa, in conditiile art. 276 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, numai dupa incetarea definitiva si executorie a motivului care a determinat suspendarea, la cererea contestatarului sau a organului fiscal. Aceasta trebuie dovedita de catre organele fiscale sau de contestator printr-un in scris emis de organele abilitate. [...]”.

Având în vedere cele precizate mai sus, se reține că până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, se va suspenda soluționarea contestației pentru obligatii fiscale de plata suplimentare stabilite in suma totala de X lei, compusa din:

- TVA in suma de X lei;
- Impozit pe venit in suma de X lei;
- CASS in suma de X lei,

procedura administrativă urmând a fi reluată în conformitate cu dispozițiile art. 277 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

III.3 Cu privire la TVA neadmisa la deducere in suma de X lei, impozit pe venit in suma de X/2016 lei aferent cheltuielilor neadmise la deducere, contributi de asigurari de sanatate in suma de X lei, necuprinse ca prejudiciu in sesizarea penala.

Cauza supusa solutionarii este daca sustinerile si inscrisurile depuse de contestator in scopul anularii obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata de organele de inspectie fiscala pot fi retinute in solutionare contestatiei in favoarea acestuia in conditiile in care nu se dovedeste ca achizitiile in cauza au fost efectuate in scopul activitatii producatoare de venituri.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit baze impozabile suplimentare ce au stat la baza stabilirii obligatiilor fiscale suplimentare, pentru urmatoarele motive:

TVA neadmisa la deducere in suma de X lei se compune din urmatoarele sume ale TVA dedusa de contribuabil pentru achizitii considerate de organele de inspectie fiscala ca nefiind in folosul operatiunilor sale impozabile:

- X lei - TVA aferenta unor achizitii de gaze naturale pentru consum casnic pentru care facturile sunt emise pe numele persoanei fizice si nu pe numele cabinetului de avocat, conform anexei nr. 4 la RIF;

- X lei - TVA aferenta unor achizitii de combustibil, alte bunuri si servicii legate de exploatarea a doua autoturisme, pentru care nu s-a dovedit utilizarea exclusiv in scopul activitatii producatoare de venituri, nefiind intocmite foi de parcurs sau alte documente justificative privind numarul de kilometri parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, conform anexa nr. 6 la RIF, achizitii pentru care s-a admis si deducerea TVA in procent de 50% in proportie de 50%;

- X lei - TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii in scop personal, pentru care nu s-au prezentat documente din care sa rezulte ca au legatura cu activitatea profesionala, respectiv costume de haine, ochelari de protectie, palton, incaltaminte,

cravate, lucrari de hidroizolatie, purificator apa in conditiile achizitiei de apa de la SC X SRL si altele, conform anexei nr. 7 la RIF;

- X lei - TVA aferenta unor servicii de paza facturate de X SRL, pentru care nu s-au prezentat documente pe baza carora sa se poata stabili serviciile efectuate, conform anexei nr. 8 la RIF, desi in contractul de prestari servicii se stipuleaza ca facturile vor fi intocmite in baza situatiilor lunare privind serviciile prestate, confirmate de beneficiar. Organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unei verificari incrucisate la prestator, efectuata de organe fiscale din cadrul AS5FP, conform procesului verbal nr. X/10.11.2015, din care rezulta ca furnizorul nu a prezentat documente din care sa rezulte serviciile prestate.;

- X lei - TVA aferenta unor servicii de substituie efectuate de SCPA X, X & Asociatii in baza contractelor de substituie (onorarii retrocedate), pentru care nu s-au prezentat documente pe baza carora sa se poata stabili serviciile efectiv prestate, conform anexei nr. 9 la RIF. Organele de inspectie fiscala au solicitat efectuarea unei verificari incrucisate la prestator, efectuata de organe fiscale din cadrul AS3FP, conform procesului verbal nr. X/10.11.2015, din care rezulta ca furnizorul nu a prezentat documente din care sa rezulte serviciile prestate.

Impozitul pe venit suplimentar in suma de X/2016 lei, pentru baza suplimentara in suma de X lei (din care s-a scazut pierderea fiscala declarata de contribuabil in suma de X lei) s-a stabilit urmare neadmiterii la deducere a cheltuielilor:

- aferente achizitiilor pentru care nu s-a admis deducerea TVA aratate anterior, plus cele din anul 2009 in suma totala de X lei, ;

- in valoare de X lei, aferente facturii de stornare nr. X/05.03.2009, pentru restituire partiala onorariu incasat, stornare pentru care nu s-a facut dovada restituirii efective a banilor prin documente corespunzatoare ;

Aferent venutului net stabilit suplimentar s-a stabilit ca petentul datoreaza CASS in cota de 5,5%.

Sustinerile contestatarului sunt ca achizitiile au fost efectuate in vederea desfasurarii activitatii sale economice, depunand inscrisuri in sprijinul afirmatiilor sale.

In drept, in admiterea deducerii cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata sunt incidente prevederile Codului fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

“ART. 48 Reguli generale de stabilire a venutului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50.”

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...](2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:
a) operațiuni taxabile; [...]”

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

Astfel rezulta ca drepturile de deducere a cheltuielilor si taxei pe valoarea adaugata nu pot fi exercitate netulburat, prin simpla detinere a unor facturi de achizitie, ci trebuie dovedit ca serviciile sau bunurile incluse in facturi:

- sunt necesare activitatii economice a persoanei respective, ducand la obtinerea de venituri si realizarea de operatiuni impozabile;
- prestarea serviciilor sau livrarea bunurilor, asa cum sunt consemnate in facturile detinute, a avut loc in realitate;
- serviciile prestate sau livrarile de bunuri sunt destinate obtinerii de venituri impozabile si nu fara legatura cu activitatea economica in cauza sau in folosul unor alte persoane.

1. Cu privire la achizițiile de gaze naturale

Achizițiile de gaze naturale, din perioada 01/2010 - 11/2014, pentru care nu s-a admis deducerea au fost cele precizate in anexa nr. 4 la RIF, in suma totala de X lei din care TVA dedusa X lei si cheltuieli deduse X lei.

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea TVA si a cheltuielilor aferente achizitiei de gaze naturale intrucat facturile erau emise pe numele persoanei fizice X XX si nu pe numele Cabinetului de avocat XXX, necuprinzand codul de identificare fiscala atribuit cabinetului.

Contestatorul sustine ca achizitia de gaze s-a facut pentru functionarea centralei pe gaz utilizata exclusiv pentru incalzirea sediului de cabinet de avocat (corp A cladire), pentru care detine contract separat de partea din cladire (corp B) folosita in scop personal. Detine pentru corp A contractul nr. XX/11.04.2005 iar pentru corpul B contractul nr. XX/21.10.2009, incheiat de sotia avocatului, doamna X X.

Se retine ca avocatul nu face dovada existentei unor facturi separate, in perioada verificata, pentru consumul de gaze, nedepunand nici o factura in copie sau original la dosarul contestatiei. Faptul ca in autorizatia de construire nr. X/12.06.2001 apar prevazute centrale termice separate pe corpurile A si B, nu dovedeste si ca acestea s-au realizat efectiv. Importanta era nu neaparat dovedirea existentei centralelor termice separate ci dovedirea existentei unor contoare de gaz separate pe cele doua corpuri, a facturarii consumului de gaz separat pe cele doua corpuri. Cum contestatorul nu dovedeste situatia propusa, nu face dovada adetinerii de facturi pe numele cabinetului de avocat, cererea urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru aceste aspecte.

2. Cu privire la cheltuielile de intretinere si functionare a autoturismelor

In privinta cheltuielilor cu combustibili, piese alte cheltuieli cu exploatarea autoturismelor, in suma totala de X lei, potrivit prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1^a din Codul fiscal aprobat prin legea nr. 571/2003, in vigoare pentru perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 si normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă
[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

1[^]1) În perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010 (respectiv în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv), cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

și începând cu 01.01.2012

1[^]1) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

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

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

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

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

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

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

Norme metodologice art. 48:

“39[^]1. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1[^]1) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45[^]1 din normele metodologice date în aplicarea art. 145[^]1 din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».”

Norme metodologice art. 145[^]1:

“45[^]1. (1) În aplicarea art. 145[^]1 alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în

proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

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

[...](7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Din prevederile legale aratate anterior rezulta, ca regula generala, ca deducerea cheltuielilor si taxei aferente exploatarii autoturismelor ce nu sunt utilizate exclusiv in scopul afacerii a fost integral interzisa in perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 si limitata la 50%, din valoarea acestora, in perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Excepțiile de la regula expusa anterior, pentru care se poate admite deducerea integrala, se aplica functie de informatiile si documentele intocmite de fiecare contribuabil, intre care se enumera foaia de parcurs completata cu datele prevazute de lege.

In perioada verificata Codul fiscal a prevazut ca nu sunt deductibile:

- în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2011, 100% din cheltuielile si TVA aferente achizițiilor privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția unor situații anume prevăzute;

- începând cu 01.01.2012, 50% din cheltuielile si TVA aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Contribuabilul a înregistrat ca 100% deductibile cheltuielile cu combustibilul și întreținerea a două autoturisme din dotarea cabinetului. Organele de inspecție fiscală au aplicat restricțiile expuse anterior, având în vedere că nu s-a făcut dovada utilizării autoturismelor exclusiv în interesul activității economice, sau a încadrării în vreuna din excepțiile prevăzute de lege, contribuabilul neintocmind foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte cursele efectuate, kilometrii parcurși, consumul specific.

Sustinerile contestatarului, precum că în baza altor legi (precum Codul rutier) decât Codul fiscal nu are obligația întocmirii foii de parcurs, nu sunt relevante în cauză, Codul fiscal prevalând. În situația în care nu a dorit să întocmească foi de parcurs și-a asumat nedeductibilitatea a 50% din cheltuielile și TVA aferente exploatarei autoturismelor. Simplele afirmații că autoturismele au fost folosite numai în interesul activității, neînsoțite de foi de parcurs care să justifice kilometrii parcurși, consumul de combustibil, nu pot fi reținute ca întemeiate. Așa cum se arată și în prevederile legale anterior inserate, cu referire și la practica comunitară în materie: ***Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.***

Cum contestatara nu face dovada utilizării autoturismelor în scopul exclusiv al afacerii, sau a încadrării în excepțiile prevăzute, obligații impuse de Codul fiscal pentru cei ce deduc în proporție de 100% cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferente exploatarei autoturismelor, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

3. Cu privire la achiziții de bunuri și servicii în scop personal

Potrivit art. 48 alin. (4) și alin. (7) din legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, și normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004: „ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

[...]

(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;**

[...]

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

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

Norme metodologice Art. 48:

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.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; [...]”.

Achizițiile de bunuri și servicii de uz personal pentru care nu s-a admis deducerea taxei și cheltuielilor aferente sunt prevăzute în anexa nr. 7 la RIF. Între acestea se enumera achiziții de bilete de avion în străinătate, unde avocatul nu a desfășurat activități profesionale, lucrări de construcții fără devize de lucrări, articole de încălțăminte și îmbrăcăminte (costume, cămăși, butoni), cazare vacanțară, întreținere gazon, motociclete, întreținere piscină, servicii stomatologice, cosmetice etc.

Deși Codul fiscal sau normele de aplicare nu conțin o definiție a bunurilor de uz personal o referință la acestea se regăsește în Codul civil, care la art. 821 prevede:

“Art. 821

Bunurile de uz personal

În măsura în care patrimoniul administrat cuprinde bunuri de uz personal ale titularului sau, după caz, ale defunctului, în inventar se face o mențiune de ordin general cu privire la acestea, descriindu-se doar obiectele de îmbrăcăminte, înscrisurile personale, bijuteriile sau obiectele de uz curent a căror valoare individuală depășește echivalentul în lei al sumei de 100 euro.”

Prin urmare obiectele de îmbrăcăminte constituie bunuri de uz personal și nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestațiilor afirmative referitoare la îmbrăcăminte și încălțăminte în care trebuie să se prezinte în instanță. În instanță avocații au obligația profesională de a purta roba de avocat și prin urmare cheltuielile cu aceasta sunt deductibile.

Sustinerile bazate pe prevederi ale legii ce reglementează profesia liberală de avocat, ce contravin prevederilor Codului fiscal și normelor de aplicare, cum sunt cele referitoare la deductibilitatea cheltuielilor cu excursii sau vacanțe ce au ca efect recuperarea capacității de muncă a avocatului, nu pot fi reținute, prevederile fiscale prevalând, așa cum am arătat la punctul privind aspectele procedurale. Prin completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației organele de inspecție fiscală arată că nu s-au admis la deducere cheltuielile cu biletele (facturile) de deplasare și cazare efectuate în interes personal în Austria și Anglia, pentru vizitarea fiicelor sale aflate în aceste țări, pe care le-a decontat pe cheltuielile deductibile ale cabinetului de avocat, fără a face dovada că a reprezentat vreun client în aceste țări.

Cheltuielile cu întreținerea piscinei, în afara de faptul că sunt de uz personal, nu pot fi admise ca deductibile, atâta timp cât piscina este aferentă corpului B, destinat locuinței și nu corpului A destinat activității de avocat, așa cum se prevede în autorizația de construire.

Se reține că achizițiile considerate de uz personal sunt cuprinse în anexa nr. 7 la RIF intitulată “*Situația cheltuielilor nedeductibile, fără documente justificative și care nu sunt efectuate în interesul desfășurării activității și a TVA aferente*”, la acest punct fiind incluse și lucrările de construcții pentru care nu s-au prezentat documente (de genul devize, situații de lucrări etc) din care să rezulte efectuarea lucrărilor și că acestea au

fost efectuate la spatiul destinat sediului cabinetului de avocat cu "cinci nivele". Contestatarul nu indica concret care din pozitiile numerotate existente in anexa 7 la RIF le contesta atunci cand face precizarile sale.

Spre exemplu la pagina 20 pct. VIII din contestatie afirma ca pentru **lucrarile de consolidare luminator** exista devize de lucrari pe care le ataseaza. In enumerarea facuta in contestatie pentru inscrisurile atasate nu apare nici un deviz sau situatie de lucrari. In plus in anexa nr. 7 la RIF, in care pe ultima coloana sunt descrise achizitiile neadmise la deducere, nu apare explicatia "*lucrari de consolidare luminator*". Prin urmare, in unele cazuri sustinerile contestatarului nu sunt clare, nu pot fi corelate cu sumele neadmise la deducere, acesta nu indica concret o legatura intre sumele contestate si sumele neadmise la deducere, asa cum sunt descrise individual in anexa nr. 7 la RIF. Totodata desi contestatarul sustine ca depune atasat contestatiei devize/situatii de lucrari acestea nu apar nici macar la pct. XV. al contestatiei (paginile 69 - 93), unde chiar contestatarul enumera inscrisurile depuse.

Este adevarat ca atasat adresei inregistrata la DGRFPB sub nr. X/21.03.2016, contestatorul depune suplimentar fata de cele mentionate in contestatie 8 inscrisuri enumerate, din care rezulta si inregistrarea in anul 2005 a imobilului din str. X la Directia de Impozite si Taxe Locale a Sectorului 3, pe numele contribuabilului Cab. Av. X XX cu CNP X.

Deasemenea din Incheierea OCPI Buc. Sector 3 nr. X/09.11.2015 in dosarul nr. X/09.11.2015 rezulta ca imobilul cu cele doua corpuri ale sale A si B a fost inregistrat in cartea funciara, sub un sigur numar cadastral, ca fiind proprietatea exclusiva a lui X XX si X X, cu notarea dreptului de folosinta in favoarea "Cabinet de avocat X XX". In antetul Incheierii OCPI este mentionata depunerea unui contract de comodat anexat cererii de intabulare, ce evident are ca si comodat Cabinetul de Avocat. Astfel este evident ca singurul drept detinut de Cabinetul de Avocat asupra imobilului din str. X, nr. X este un drept de folosinta a Corpului A, in baza unui contract de comodat, drept de folosinta inregistrat in cartea funciara a imobilului.

Sunt atasate si planuri privind intregul imobil precum si cele cinci niveluri ale Corpului A in folosinta Cabinetului de avocat (subsol, demisol, parter si 2 etaje), din care rezulta:

- Corpurile A si B fac parte din acelasi imobil avand un perete comun. Corpul A reprezinta partea din fata a cladirii, catre sud-strada X, pe unde este si intrarea comuna catre cele doua corpuri, cu o suprafata construita la sol de 91,83 mp, corpul B partea din spate a cladirii, catre nord, cu o suprafata construita la sol de 158,51 mp.

In privinta contractelor de comodat sunt incidente si prevederile Codului civil potrivit caruia:

"Cheltuielile făcute cu bunul

Art. 2.151. - (1) Comodatarul suportă cheltuielile pe care le-a făcut pentru a folosi bunul.

(2) Cu toate acestea, comodatarul are dreptul să îi fie rambursate cheltuielile pentru lucrările necesare asupra bunului care nu puteau fi prevăzute la încheierea contractului, atunci când comodantul, înștiințat în prealabil, nu s-a opus efectuării lor ori când, din cauza urgenței lucrărilor, acesta nu a putut fi înștiințat în timp util.

Prin urmare contestatarului ii revine sarcina sa dovedeasca ca lucrarile au avut ca scop folosirea corpului A si nu corpului B sau terenului aferent cladirii, ca acestea au fost reparatii curente si nu modernizari ale cladirii. Cheltuielile cu repararea hidroizolatiei, efectuate in anul 2010 la o cladire noua receptionata in 12.08.2005, dupa numai 5 ani, ce ar fi trebuit sa ii fie rambursate de proprietarii cladirii (sotii X in a caror sarcina revine efectuarea reparatiilor determinate de viciile constructiei date in comodat), nu pot fi

deductibile atata timp cat nu se realizeaza venituri prin obtinerea rambursarii de la proprietar si nu se dovedeste ca s-au efectuat la Corpul A.

Sustinerile referitoare la modul de utilizare a unei camere foto, fara alte precizari si documente, sunt irelevante atata timp cat in anexa 7 la RIF nu este mentionata distinct neadmiterea la deducere a cheltuielilor legate de achizitia unei camere foto.

Este evident ca incadrarea bunurilor si serviciilor ca fiind de uz personal s-a facut de organele de inspectie fiscala avand in vedere denumirea si natura fiecarui bun/serviciu respectiv raportat la specificul activitatii de avocat, nefiind efectuata o analiza distincta pentru fiecare reper. La randul sau nici avocatul nu contesta distinct fiecare din bunurile sau serviciile considerate de uz personal, ceea ce poate echivala cu admiterea tacita a incadrarii facute de organele de inspectie fiscala pentru cazurile nementionate distinct. In solutionarea contestatiei organele de solutionare sunt tinute strict de motivele invocate de contestator, acesta neformuland argumente prin care sa dovedeasca netemeinicia incadrarii achizitiilor in categoria celor de uz personal pentru fiecare bun/serviciu in parte, sau neformuland argumente si nedepunand inscrisuri din care sa rezulte utilizarea achizitiilor in scopul desfasurarii activitatii de avocat, obtinerii de venituri si efectuarii de operatiuni impozabile. Prin urmare s-au analizat numai exemplele concrete regasite in contestatie, in corelatie cu achizitiile specificate in anexa nr. 7 la RIF, pentru care se retine ca sustinerile nu sunt intemeiate, pentru celelalte contestatia aparand ca nemotivata.

4. Cu privire la serviciile de paza facturate de X SRL

Avand in vedere regulile de deducere exprimate anterior, respectiv ca regulile generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente

precum si ca deducerea TVA este conditionata de existenta unor achizitii reale care sa fie in folosul operatiunilor impozabile, organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului documente din care sa rezulte serviciile prestate efectiv de emitenta facturilor. Aceasta cu atat mai mult cu cat contractul incheiat intre parti prevedea ca facturarea sa se faca in baza situatiilor lunare acceptate de beneficiar. Contestatarul nu a prezentat astfel de documente, organul de inspectie fiscala solicitand la organul fiscal ce il administra pe prestator efectuarea unui control incrucisat.

Prin contractul incheiat in 01.03.2005 se stabilea ca obiect al contractului paza permanenta (24 de ore) a obiectivului din str. X nr. X, precizandu-se totodata ca:

Art. 7- beneficiarul va semna "centralizatorul anexa al facturii emise de prestator"

Art. 9 - facturile vor emise lunar in baza "situatiei serviciilor prestate si confirmate de beneficiar"

Prin actul aditional nr. 1/01.11.2005 la contract se stabileste transformarea postului permanent in post temporar intre orele 19:00 - 07:00. Totodata se precizeaza ca paza se poate face cu personal, tehnica sau combinat.

Prin urmare situatiile lunare ce ar fi trebuit sa constituie anexa la facturi ar fi lamurit daca serviciile de paza au fost prestate, sub ce forma si in ce cantitate.

Astfel de situatii ce trebuiau sa constituie anexe la facturi, potrivit prevederilor contractuale, nu s-au identificat nici la beneficiar nici la prestator, acestia nepunand la dispozitia organelor fiscale alte documente decat facturile in cauza. Consecinta a fost aceea ca nu s-a putut constata si verifica de organele de inspectie fiscala in ce au constat, in concret, serviciile de paza de efectuat intre orele 19:00 - 07:00, daca acestea s-au efectuat cu personal, tehnica sau combinat.

Fata de obiectivul de paza in scris in contract (str. X nr. X) nu rezulta nici daca paza privea corpul A, corpul B, sau ambele corpuri ale cladirii.

Astfel nu rezulta nici ce servicii s-ar fi prestat efectiv si sub ce forma, fiind pusa sub semnul intrebarii realitatea prestarii efective a serviciilor. Prestatorul este in insolventa din anul 2012, avand datorii la bugetul statului.

Nefiind respectate cele doua reguli ale deductibilitatii aratate la inceputul acestui punct, repectiv nu se dovedeste efectuarea serviciilor si nu sunt justificate cu documente, corelat cu faptul ca nu se dovedeste nici prestarea efectiva a serviciilor si aceasta ar fi fost in folosul operatiunilor impozabile ale contribuabilului, cheltuielile si taxa aferenta nu sunt deductibile. In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

5. Cu privire la serviciile de substituire facturate de SCPA X, X & Asociatii in baza contractelor de substituire (onorarii retrocedate)

Prin procesul verbal nr. X/10.11.2015 intocmit de Administratia Sectorului 3 a Finantelor Publice s-au consemnat constatările organelor fiscale urmare controlului incrucisat efectuat la SCPA X, X & Asociatii. Din cuprinsul acestuia rezulta ca activitatea s-a prestat prin doamna avocat X si nu a constat in activitatea de substituire contractata, respectiv reprezentare in instanta sau in fata altor organe judiciare ci in "consultanta, studiul dosarelor, emiterea de puncte de vedere si opinii legale, opisarea dosarelor" asa cum doamna avocat a declarat prin nota explicativa nr. X/09.11.2015 data organelor fiscale.

"SCPA X, X & Asociatii nu detine rapoarte de activitate aferente colaborarii cu CA X XX, aceste rapoarte sunt detinute de CA X XX, acesta din urma nu si-a dat acordul pentru incalcare confidentialitatii informatiilor si numele clientilor, invocand art. 35...din Legea 51/1995".

Intre cabinetul de avocat XXX si SCPA X, X & Asociatii s-au incheiat contracte de substituire avand ca obiect "substituirea avocatului X XX cu avocat X, in temeiul art. 234 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat", potrivit caruia:

"Art. 234. (1) Avocatul are obligatia să depună toate diligențele necesare pentru îndeplinirea serviciului profesional ce i-a fost încredințat.

(2) În cazul în care avocatul este împiedicat să îndeplinească serviciul profesional, își va asigura substituirea, inclusiv printr-un avocat care își desfășoară activitatea într-o altă formă de exercitare a profesiei, dacă în prealabil obține acordul clientului în acest scop. Modelul delegației de substituire este prevăzut la anexa nr. V. Prevederile art. 122 alin. (4) se aplică în mod corespunzător și formularului delegației de substituire.

(3) Pentru activitatea de substituire, avocatul care preia cauza are dreptul la onorariul corespunzător activității depuse, în condițiile înțelegerii dintre avocați."

Anexa nr. V

la statut

Uniunea Națională a Barourilor din România

Baroul

Forma de exercitare a profesiei

DELEGAȚIE DE SUBSTITUIRE

Nr.

Domnul/Doamna avocat din Baroul împuternicește pe domnul/doamna avocat din Baroul, forma de exercitare a

profesiei, să îl (o) substituie în fața, pentru clientul
Alte mențiuni:

.....

Data eliberării

Avocat substituit,

.....

(semnătura)

Avocat substituent,

.....

(semnătura)

“Art. 122. [...]”

(4) Contractul de asistență juridică va fi tipărit în formulare tipizate și înseriate ce vor conține sigla U.N.B.R., cea a baroului emitent, denumirea „Uniunea Națională a Barourilor din România” și cea a baroului emitent. Seria va avea o componentă literală comună fiecărui barou și o componentă cifrică formată din 6 cifre, urmată de menționarea anului emiterii formularelor. Înserierea este rezervată de către barou fiecărei forme de exercitare a profesiei.”

Se retine astfel ca, în concret, substituirea se dispune prin completarea delegației de substituire de către avocatul titular, formular tipizat și inseriat, dacă în prealabil obține acordul clientului în acest scop.

Contestatarul a depus anexele nr. 129 - 135 la contestație, reprezentând contracte de substituire și anexe la acestea, în care nu se menționează organul judiciar sau instanța în fața căreia se va efectua substituirea sau clientul vizat. S-au depus și situațiile-tabele întocmite de substituent în care se menționează:

- clientul, instanța - Judecătoria Sectorului 1 și dosarul, soluția și pe ultima coloană Activitatea “Consultanță”;

Între activitățile înscrise în coloana ultimă a tabelelor apar termenii “Consultanță”, studiere documentație, redactare somatie de plată, studiere dosar, redactare acțiune, urmărire dosar.

Astfel nu rezultă din documente că avocatul X XX a fost împiedicat să îndeplinească serviciul profesional, condiție obligatorie pentru substituire și nici că acesta a emis delegații de substituire către substituent. Nu se prezintă acordul clientului cu privire la substituire. Totodată există contradicție între activitatea de substituire prevăzută în contract și activitatea menționată în situațiile depuse la dosarul contestației. Consultanța, studierea dosarului și celelalte activități incluse în situații nu sunt servicii de substituire și alte servicii prestate direct către avocatul X XX și nu către clienții acestuia.

Prin urmare nu sunt dovedite afirmațiile contestatarului că serviciile facturate de SCPA X, X & Asociații sunt servicii de substituire, ceea ce nu permite ca aceste cheltuieli, să fie asociate cu veniturile realizate de contestatar, respectiv că sunt în folosul operațiunilor sale impozabile înregistrate. Astfel, nu rezultă, din susținerile contestatarului și documentele depuse la dosarul contestației, o legătură dintre serviciile ce ar fi fost prestate de avocatul substituent și veniturile impozabile obținute și înregistrate de avocatul substituit. Nu se prezintă și justifică cu documente nici un caz concret (client) în care a avut loc o substituire, conform contractelor încheiate și totodată de la clientul respectiv s-a încasat un venit de avocatul substituit.

Contestatarul critică faptul că organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea unor rapoarte de activitate pentru activitatea substituită, neprevăzute de reglementările profesiei de avocat, dar în raportul de inspecție fiscală s-a consemnat, de fapt, solicitarea neprezentarea unor “situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte situații

similare pe baza carora sa se poata stabili serviciile prestate”. Deci organele de inspectie fiscala nu au solicitat prezentarea unor anumite tipuri de documente ci prezentarea oricarui document pe baza caruia sa se poata stabili serviciul prestat. Nici contestatarul nici substituentul nu au pus la dispozitia organelor fiscal documentele solicitate, invocand secretul profesional.

Fata de sustinerea ca nici unul din cele patru contracte de substituire nu prevede intocmirea unor rapoarte de activitate se retine ca desi se sustine ca au fost prestate serviciile contractate (“*substituirea acestuia in fata instantelor de judecata si in fata altor organe judiciare*”) nu se depune la dosarul contestatiei nici o delegatie de substituire emisa catre substituent, desi acesta este singurul document de intocmit in cazul substituirii, potrivit prevederilor din Statutul profesiei de avocat invocate de contestatar.

Sustinerile contestatarului sunt generale, colaterale si nu la obiect, acesta, din postura sa profesionala, criticand *confuzii impardonabile intre institutii juridice* (referindu-se la reprezentare si substituire) facute de echipa de inspectie fiscala, confuzii care chiar daca ar exista nu sunt relevante in solutionarea cauzei, dar fara a argumenta si justifica necesitatea si realitatea prestarii serviciilor de substituire, ca acestea au fost in scopul obtinerii de venituri impozabile si au determinat obtinerea unor astfel de venituri, aspecte care tin de esenta solutionarii cauzei, sustinandu-se ca in cauza este vorba de substituire.

Substituirea reglementata de art. 234 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat, avand in vedere modelul delegației de substituire prevăzut la anexa nr. V, reprezinta o imputernicire acordata de avocatul substituit avocatului substituent **să îl (o) substituie în fața, pentru clientul** . Fata de aceste elemente prevazute in delegatia de substituire rezulta ca nu orice activitate profesionala prevazuta de art. 3 alin. 1 din Legea nr. 51/1995 privind profesia de avocat poate face obiect al substituirii. Prin urmare substituirea are in vedere, pe de o parte existenta a trei persoane diferite: substituit - substituent-client iar pe de alta parte existenta persoanei in fata careia se face substituirea de reprezentare (instanta, parchet, alte organe judiciare). Astfel putem avea substituire in cazul reprezentarii in instanta sau la alte organe judiciare, dar nu poate exista substituire in caz de consultanta, redactare somatie de plata, studiere dosar, redactare actiune, urmarire dosar, deoarece in aceste cazuri nu sunt apar partile reprezentate/care reprezinta si partea in fata careia are loc reprezentarea. In caz de consultanta acordata clientului, spre exemplu, prin “substituire” nu exista partea in fata careia sa aiba loc reprezentarea si totodata este evident ca “substituentul” presteaza in primul rand un serviciu substituitului iar pentru client reprezinta consultantul si nu inlocuitorul avocatului la care a apelat.

Cum sustinerile contestatarului sunt ca cele 15 facturi emise de SCPA X, X & Asociatii au la baza patru contracte de substituire si in cauza nu se confirma prestarea unor servicii de substituire si nici nu se dovedeste recuperarea cheltuielilor si taxei prin facturile emise sau operatiunile prestate si inregistrate la randul sau de contestator, cheltuielile si taxa dedusa de contestatar nu sunt deductibile. Aceasta avand in vedere ca deductibilitatea este conditionata, prin prevederile Codului fiscal, pentru cheltuieli ca acestea sa fie aferente veniturilor sale impozabile iar pentru TVA ca achiziitiile sa fie in folosul operatiunilor sale impozabile. In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.

5. Cu privire la factura de stornare nr. X/05.03.2009 in valoare de X lei

Organele de inspectie fiscala nu au admis deducerea contravalorii facturii de stornare ca si o cheltuiala deductibila, deducere efectuata de contribuabil, motivat de faptul ca desi prin factura se consemneaza operatiunea de restituire a unui onorariu incasat, din documentele analizate nu rezulta si restituirea efectiva a sumei de bani.

Contestatarul sustine ca factura de stornare prevede contractul pe care il are in vedere (X/06.09.2008) si contravaloarea facturii a fost inregistrata la pozitia 192 din Registrul-jurnal de incasari si plati aferent anului fiscal 2009, la pagina 83.

La dosarul contestatiei s-au depus copii dupa Registrul-jurnal de incasari si plati aferent anului fiscal 2009, pagina 83, contractul nr. X/06.09.2008, factura nr. X/05.03.2009 in valoare totala (cu semnul minus) de X lei din care valoare fara TVA X,49 lei si TVA X lei (anexele 39-48), dar nu si documente juficative care sa ateste plata sumei de X lei. La pozitia 192 din Registrul-jurnal de incasari si plati aferent anului fiscal 2009, la pagina 83, conform copiei depuse ca anexa nr. 48, este inregistrata in data de 05.03 plata sumei de X,49 lei, ca document justificativ in baza caruia s-a efectuat inregistrarea fiind mentionata factura nr. X. Asa cum vom arata in continuare factura nu constituie document de plata/decontare, prin urmare inregistrarea efectuata in Registrul-jurnal de incasari si plati (care este un document contabil de evidenta in partida simpla si nu un document justificativ), neavand la baza un document justificativ care sa ateste efectuarea unei plati, nu constituie o inregistrare contabila valida.

Registrul-jurnal de incasari si plati, in care se opereaza decontarile sub orice forma, nu este acelasi lucru cu registrul de casa in care se opereaza numai decontarile in numerar si totodata este evident ca desi prin factura nr. X se storneaza suma totala de X lei, drept "*Restituire onorariu partial contract nr. X/06.09.2008*", in Registrul-jurnal de incasari si plati se inregistreaza numai suma de X,49 lei (cum se si prevede pentru platatorii de TVA). Aceasta dovedeste ca intocmirea registrului-jurnal de incasari si plati s-a facut cu scopul prioritar al evidentierii veniturilor si cheltuielilor si nu a platilor si incasarilor, altfel si TVA-ul trebuia restituit.

Potrivit anexei la Ordinul MFP nr. 1040/2040 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, documentele justificative si contabile au urmatoarele destinatii si reguli de intocmire:

FACTURĂ
(cod 14-4-10/aA)
și
FACTURĂ FISCALĂ
(cod 14-4-10/A)

Formular cu regim special de tipărire, înseriere și numerotare.

Tipărit în blocuri cu câte 150 de file, formate din 50 de seturi cu câte 3 file în culori diferite: albastru - exemplarul 1, roșu - exemplarul 2, verde - exemplarul 3.

1. Servește ca:

- document pe baza căruia se întocmește documentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate;*
- document de însoțire a mărfii pe timpul transportului;*
- document de încărcare în gestiunea primitorului;*
- document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și a cumpărătorului.*

2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și la prestarea serviciilor, pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a altor documente care atestă executarea lucrărilor și prestarea serviciilor și se semnează de emitent.

Atunci când factura nu se poate întocmi în momentul livrării datorită unor condiții obiective și cu totul excepționale, produsele și mărfurile livrate sunt însoțite pe

timpul transportului de avizul de însoțire a mărfii. În vederea corelării documentelor de livrare, numărul și data avizului de însoțire a mărfii se înscriu în formularul de factură.

3. Circulă:

- exemplarul 1, la cumpărător;
- exemplarul 2, la desfacere;
- exemplarul 3, pentru înregistrarea în contabilitate.

“REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI (cod 14-1-1/b)

Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Operațiunile înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți se totalizează anual.

Registrul-jurnal de încasări și plăți se numerotează și se șnuruește. Numerotarea filelor se va face în ordine crescătoare, iar după completarea integrală se deschide un nou registru înregistrat și parafat, care va fi numerotat în ordine crescătoare.

Acest registru se parafează de către organul fiscal teritorial la începerea și la încetarea activității.

În condițiile conducerii evidenței contabile în partidă simplă cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operațiune economico-financiară se va înregistra în ordine cronologică, în funcție de data de întocmire sau de intrare a documentelor. În această situație Registrul-jurnal de încasări și plăți se editează lunar, iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

Registrul-jurnal de încasări și plăți parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial va fi completat lunar, prin preluarea totalului sumelor din Registrul-jurnal de încasări și plăți obținut cu ajutorul tehnicii de calcul.

Se arhivează împreună cu documentele justificative care au stat la baza întocmirii lui.”

Astfel rezulta ca factura constituie un document justificativ in baza caruia se întocmește documentul de decontare a produselor și mărfurilor livrate, a lucrărilor executate sau a serviciilor prestate și astfel nu atesta efectuarea de plăți sau încasări.

Registrul-jurnal de încasări și plăți constituie document în care se înregistrează plățile și încasările și nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă. Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative.

Se retine ca nu Registrul-jurnal de încasări și plăți constituie documentul care face dovada efectuării operațiunilor de plăți, ci documentele justificative prin care se atesta

efectuarea unor plati sau incasari (chitanta, extrasul de cont, dispozitia de plata/incasare catre casierie etc). Factura nu este un document de plata sau incasare, din contra acesta sta la baza emiterii documentului de decontare. Chiar contestatarul a anulat o parte din facturile pe care le-a intocmit pe motiv de neincasare.

Contestatarul, care nici macar nu sustine expres ca a efectuat restituirea sumei de bani inscrise in factura in cauza, neprecizand nici forma restituirii (numerar, prin banca sau alta forma) nu depune documente justificative privind efectuarea platii sumei de X lei. De retinut ca in cazul operatiunilor cu numerar peste plafonul de 15.000 euro exista obligatia raportarii operatiunii la Oficiul National pentru Combaterea si Prevenirea Spalarii Banilor, potrivit Legii 656/2002. Prin urmare nu se poate retine temeinicia inregistrarii sumei de X lei in Registrul-jurnal de incasari si plati, ce sta la baza determinarii veniturilor impozabile si cheltuielilor deductibile, data fiind lipsa unui document justificativ care sa ateste decontarea sumei. In consecinta contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Cu privire la contributi de asigurari de sanatate in suma de X lei

Aferent venitului net suplimentar supus impozitului pe venit in suma de X lei, stabilit prin neadmiterea deductiei unor cheltuieli deduse de contribuabil, diminuat la X lei prin deductia pierderii fiscale declarata de contribuabil in suma de X lei, organele de inspectie fiscala au stabilit CASS de plata in suma de X lei ($X \text{ lei} * 5,5\%$).

Sustinerile contestatarului sunt ca nu este obligat sa contribuie la sistemul public de asigurari sociale si de sanatate deoarece are incheiat contract cu Casa de Asigurari a Avocatilor, potrivit art. 92 din Legea nr. 51/1995. Din interpretarea art. 6 alin. 2 din Legea nr. 263/2010 rezulta ca asigurarea avocatilor in sistemul public de sanatate constituie o posibilitate oferita acestora si nu o obligatie.

Avocatul nu este obligat sa contribuie la sistemul public de asigurari sociale si de sanatate intrucat acesta are incheiat contract cu Casa de Asigurari a Avocatilor, potrivit art. 92 din Legea nr. 51/1995. Prin adresa nr. X/24.02.2012 MFP a comunicat UNBR ca persoanele care exercita profesia liberala de avocat nu se incadreaza in categoria persoanelor asigurate obligatoriu prin efectul legii in sistemul public de pensii si nici in categoria persoanelor prevazute la art. 296²¹ alin. 1 din Codul fiscal, ce reglementeaza atat in domeniul CAS cat si CASS.

In drept, decizia de impunere nr. X/26.11.2015, prin care s-a stabilit CASS suplimentara pentru perioada verificata 01.01.2009 - 31.12.2013 cuprinde ca motive de fapt , pentru anii 2009-2013, baza impozabila suplimentara stabilita in baza art. 296²² alin. (2) si contributia in cota de 5,5 % prevazuta de art. 296¹⁸ alin. (3) lit b¹, iar ca temeiuri de drept art. 257 si art. 258 din Legea 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu precizarea ca prin OUG nr. 125/2011, art. I, pct. 109 si art. VII lit. d prevederile art. 257 din Legea nr. 95/2006 au fost preluate de art. 296 din Codul fiscal. Sunt prevazute ca temeiuri de drept si art. 296¹⁸ alin. (3) lit b¹, art. 296²¹ alin. (1) lit. d, art. 296²² alin. (2), art. 296²⁴ alin. (4) si art. 296²⁵ alin. (2) din Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Potrivit prevederilor cuprinse in Legea nr. 95/2006 privind reforma in domeniul sanatatii, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 208. -[...]”

(3) **Asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii** și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele menționate la alin. (2) se realizează pe baza următoarelor principii:

[...]

e) **participarea obligatorie la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate;**

[...] (4) **Pot funcționa și alte forme de asigurare a sănătății în diferite situații speciale. Aceste asigurări nu sunt obligatorii și pot fi oferite voluntar de organismele de asigurare autorizate conform legii.**

(5) Asigurarea voluntară complementară sau suplimentară de sănătate poate acoperi riscurile individuale în situații speciale și/sau pe lângă serviciile acoperite de asigurările sociale de sănătate.

(6) **Asigurarea voluntară de sănătate nu exclude obligația de a plăti contribuția pentru asigurarea socială de sănătate.**

“SECȚIUNEA 1

Persoanele asigurate

Art. 211. - (1) **Sunt asigurați, potrivit prezentei legi, toți cetățenii români cu domiciliul în țară, [...]**”

“Art. 215. - (1) **Obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanei juridice sau fizice care angajează persoane pe bază de contract individual de muncă ori în baza unui statut special prevăzut de lege, precum și persoanelor fizice, după caz.**

(2) Persoanele juridice sau fizice la care își desfășoară activitatea asigurații sunt obligate să depună lunar la casele de asigurări alese în mod liber de asigurați declarații nominale privind obligațiile ce le revin față de fond și dovada plății contribuțiilor.

(3) **Prevederile alin. (1) și (2) se aplică și persoanelor care exercită profesii libere sau celor care sunt autorizate, potrivit legii, să desfășoare activități independente.**”

“Art. 257. - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) **Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:**

a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;

[...]

f) veniturilor din cedarea folosinței bunurilor, veniturilor din dividende și dobânzi, veniturilor din drepturi de proprietate intelectuală realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere și **altor venituri care se supun impozitului** pe venit numai în cazul în care nu realizează venituri de natura celor prevăzute la lit. a) - e), alin. 21 și art. 213 alin. (2) lit. h), dar nu mai puțin de un salariu de bază minim brut pe țară, lunar.

iar potrivit prevederilor din Legea nr. 51/1995 privind profesia de avocat:

Art. 33. - (1) **Avocații au propriul sistem de asigurări sociale.**

(2) **Sistemul de asigurări sociale al avocaților este reglementat prin lege și se bazează pe contribuția acestora, precum și pe alte surse prevăzute de lege ori de Statutul Casei de Asigurări a Avocaților.**

Art. 44. - (1) Avocatul este obligat să țină evidențele cerute de lege și de statut cu privire la cauzele în care s-a angajat și să achite cu regularitate și la timp taxele și contribuțiile stabilite pentru formarea bugetului baroului și a fondurilor Casei de Asigurări a Avocaților din România și ale filialelor. [...]

“ Art. 91. - (1) În cadrul U.N.B.R. este organizată și funcționează Casa de Asigurări a Avocaților, **în scopul stabilirii și acordării pensiilor și ajutoarelor sociale cuvenite avocaților și urmașilor acestora cu drepturi proprii la pensie**, în condițiile prevăzute de legea specială.

(2) Organizarea și funcționarea Casei de Asigurări a Avocaților se stabilesc de Congresul avocaților prin statutul acesteia.

Art. 92. - (1) Sunt membri ai Casei de Asigurări a Avocaților toți avocații în activitate, avocații pensionari și urmașii acestora cu drepturi proprii la pensie și la ajutoare sociale.

(2) Avocatul înscris în barou, cu drept de exercitare a profesiei, este obligat să contribuie la constituirea fondului Casei de Asigurări a Avocaților. Contribuția nu poate fi mai mică decât suma stabilită de Consiliul U.N.B.R., astfel încât să acopere nevoile curente de plată ale Casei de Asigurări a Avocaților. Avocații pot face parte și din alte forme de asigurări sociale.”

cu mențiunea ca art. 92 a fost abrogat prin Legea nr. 72/2016.

Rezulta din prevederile legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății ca sunt asigurați toți cetățenii români cu domiciliul în țară, ori contestatorul nu face dovada ca nu s-ar încadra în categoria cetățenilor români cu domiciliul în țară. Legea (art. 215) precizează și ca obligația virării contribuției pentru asigurările sociale de sănătate revine persoanelor care exercită profesii libere.

În ceea ce privește prevederile Legii nr. 51/1995 privind profesia de avocat se reține că acestea se referă la Casa de Asigurări a Avocaților este organizată și funcționează în scopul stabilirii și acordării pensiilor și ajutoarelor sociale cuvenite avocaților și urmașilor acestora. Prin urmare legea 51/1995 are referiri la contribuția aferentă asigurărilor sociale destinată fondului de **pensii și nu la contribuția de asigurări sociale de sănătate** destinată Fondului Național Unic de Asigurări Sociale de Sănătate.

Dealtfel și prin adresa nr. X/24.02.2012 MFP a comunicat UNBR că persoanele care exercită profesia liberală de avocat nu se încadrează în categoria persoanelor asigurate obligatoriu prin efectul legii în **sistemul public de pensii și nu s-a referit la sistemul public de sănătate**.

Astfel argumentele contestatarului bazate pe prevederile Legii nr. 51/1995 și adresa nr. X/24.02.2012 urmează să fie înlăturate ca neîntemeiate întrucât cauza analizată o constituie contribuția la sistemul public de sănătate și nu contribuția la sistemul public de pensii.

În drept, potrivit art. 296²¹ și art. 296²³ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“**Art. 296²¹** - (1) **Urmatoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate**, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

(...) **d) persoanele care realizează venituri din profesii libere**”.

“**Art. 296²²** (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după

caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția. (...)"

"Art. 296²³ (3) Persoanele care realizează într-un an fiscal venituri de natura celor menționate la cap. I, venituri sub forma indemnizațiilor de șomaj, venituri din pensii mai mici de 740 lei, precum și venituri de natura celor menționate la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) -d), g), h) și i), art. 52 alin. (1) lit. b) -d) și din asocierile fără personalitate juridică prevăzute la art. 13 lit. e), datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate asupra tuturor acestor venituri."

În speta sunt incidente și dispozițiile art. 211 și art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

"Art. 211. - (1) Sunt asigurați, potrivit prezentei legi:

a) toți cetățenii români cu domiciliul în țară și care fac dovada plății contribuției la fond, în condițiile prezentei legi."

"Art. 257. - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Veniturile asupra cărora se stabilește contribuția de asigurări sociale de sănătate sunt prevăzute în Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare."

Față de cadrul legal invocat se reține că, în cazul contribuabililor care realizează venituri din activități independente, în speta venituri din profesii libere (avocat și practician în insolvență) se datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate, sub forma de plăți anticipate efectuate în cursul anului, acestea fiind stabilite de organul fiscal prin decizie de impunere, luând ca bază de calcul venitul anual realizat în anul precedent sau venitul anual estimat, în situația în care s-a depus o declarație în acest sens.

Nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului, având în vedere următoarele considerente:

1. Referitor competența ANAF privind emiterea deciziei de impunere referitoare la CASS:

Potrivit dispozițiilor art. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"Art. V. - (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(8) Începând cu data de 1 iulie 2012, contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal se achită la unitățile Trezoreriei Statului din cadrul organelor fiscale în raza cărora sunt luați în administrare contribuabilii, în conturi de venituri bugetare distincte, codificate cu codul de identificare fiscală al contribuabililor."

Potrivit Protocolului-cadru de predare – primire a documentelor și informațiilor privind contribuțiile sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, stabilit prin Ordinul 806/608/934/2012:

„2. Procedura de predare – primire a documentelor și informațiilor privind creanțele se realizează între:

a) organele competente ale Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, respectiv organele competente ale Casei Naționale de Pensii Publice, denumite în continuare ”predător”, și

b) **organele fiscale competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații** prin Direcțiile generale ale finanțelor publice județene sau a municipiului București, după caz, **denumite în continuare ”primitor”**. Prin domiciliu, în sensul prezentului ordin, se înțelege adresa unde își au domiciliul asigurații, potrivit legii.”

De asemenea, în speta sunt incidente și dispozițiile art. 1 alin. 3 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care prevede:

„**Art. 1 (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.”

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, rezultă că începând cu 01.07.2012 administrarea contribuțiilor sociale obligatorii și accesoriilor aferente contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap.II și III din Titlul IX² al Codului fiscal, care include și stabilirea CASS, revine organelor fiscale competente ale Agenției Naționale de Administrare Fiscală în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații și nu Caselor de Asigurări de Sănătate, contrar susținerilor contestatarului.

2. Referitor la lipsa unui contract de asigurare încheiat cu Casa de Asigurări de Sănătate și la faptul că nu a beneficiat de serviciile medicale prevăzute de Legea nr. 95/2006:

Potrivit dispozițiilor Capitolului II al Titlului IX² din Codul fiscal, persoane fizice care obțin venituri din profesii libere, respectiv din exercitarea profesiei de avocat și practician în insolvență, au, **in mod obligatoriu**, calitatea de contribuabil la sistemul public de asigurări sociale de sănătate; CASS **nu este opțională**, așa cum a reținut în mod eronat contribuabilul.

Categoriile de contribuabili exceptate de la plata CASS sunt **expres stipulate** de același act normativ (art. 296²³), persoanele care realizează venituri urmând desfășurării activității de practician în insolvență nefiind cuprinse în aceste excepții. (Excepția este de strictă interpretare și aplicare – exceptio est strictissimae interpretationis - și nu poate fi extinsă și la alte situații pe care normă juridică nu le prevede.)

În speta sunt aplicabile și dispozițiile art. 208 alin. 3, art. 211 alin. 1 și art. 257 alin. 2 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

- asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii, toți cetățenii români cu domiciliul în țară având obligația plății contribuției de asigurare, cu excepțiile expres prevăzute de legiuitor;

- asigurările sociale de sănătate reprezintă principalul sistem de finanțare a ocrotirii sănătății populației, sunt obligatorii și funcționează ca un sistem unitar, iar obiectivele sistemului de asigurări sociale de sănătate se realizează inclusiv pe baza principiului participării obligatorii la plata contribuției de asigurări sociale de sănătate pentru formarea Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate.

Asa cum s-a reținut anterior, asigurările sociale de sănătate sunt obligatorii, iar plata contribuției de asigurare este obligatorie, motiv pentru care obligativitatea asigurării nu dă voie persoanelor vizate de lege să opteze între a plăti sau nu contribuția sub pretextul că nu au încheiat un contract cu Casa Nationala de Asigurări Sociale de Sanatate sau ca au obligatia platii unei contributii speciale la un alt sistem decat cel national de sanatate.

A accepta ca lipsa contractului conduce la inexistenta obligatiei de plata a contributiei ar insemna ca prevederile legale referitoare la obligativitatea participarii la sistemul public de asigurari sociale de sanatate s-ar transforma intr-o obligatie pur potstativa (si voluero) pentru contribuabili, fiind suficient simplul refuz al acestora pentru a inlatura de la aplicarea dispozitiilor legale exprese, ceea ce, evident, nu poate fi acceptat.

În speta sunt aplicabile prevederile Deciziei nr. 519/2013 referitoare la respingerea excepției de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 257 alin. (1) și alin. (2) lit. b) din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 65 din 27.01.2014, potrivit careia:

„I. Cu privire la plata unei contribuții către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum a reținut Curtea prin Decizia nr. 325 din 25 iunie 2013, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 431 din 16 iulie 2013, "Legea nr. 95/2006 a instituit un sistem care să permită populației accesul la serviciile medicale, acces condiționat însă de plata unei contribuții către Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum prevede art. 208 alin. (3) lit. f) din actul normativ amintit. Totodată, **Legea nr. 95/2006 prevede că întreaga societate trebuie să contribuie la efortul protejării sănătății populației, în temeiul principiului solidarității și al subsidiarității consacrat de art. 208 alin. (3) lit. b) din această lege.** În acest sens, Curtea Constituțională a statuat prin Decizia nr. 934 din 14 decembrie 2006, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 53 din 23 ianuarie 2007, că **«obligativitatea asigurării și a contribuției la sistemul asigurărilor sociale de sănătate trebuie analizată în legătură cu un alt principiu care stă la baza acestui sistem, anume cel al solidarității.** Astfel, datorită solidarității celor care contribuie, acest sistem își poate realiza obiectivul principal, respectiv cel de a **asigura un minim de asistență medicală pentru populație, inclusiv pentru acele categorii de persoane care se află în imposibilitatea de a contribui la constituirea fondurilor de asigurări de sănătate**». Toate acestea reprezintă, de fapt, «o expresie a prevederilor constituționale care reglementează ocrotirea sănătății și a celor care consacră obligația statului de a asigura protecția socială a cetățenilor».

Având în vedere aceste principii, legiuitorul a instituit obligația asiguraților de a contribui cu o cotă unică, nediferențiată, de 6,5% din veniturile realizate, la Fondul național unic de asigurări sociale de sănătate, așa cum prevede art. 257 alin. (2) din Legea nr. 95/2006, **stabilind totodată excepții de la această obligație pentru anumite categorii de persoane care în mod obiectiv se află în situația de a nu putea contribui**, așa cum sunt persoanele încadrate în ipoteza art. 213 alin. (1) din aceeași lege."

Totodată, prin Decizia nr. 335 din 10 martie 2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 355 din 23 mai 2011, Curtea a statuat că, "datorită solidarității celor care contribuie, sistemul public de asigurări sociale de sănătate își poate realiza

*obiectivul principal, respectiv cel de a asigura un minimum de asistență medicală pentru populație, inclusiv pentru acele categorii de persoane care se află în imposibilitatea de a contribui la constituirea fondurilor de asigurări de sănătate. Art. 56 din Constituție prevede obligația cetățenilor de a contribui prin impozite și prin taxe la cheltuielile publice. **În cazul sistemului public de sănătate, aceste cheltuieli publice vizează însăși îndeplinirea obligației constituționale a statului de a asigura ocrotirea sănătății și protecția socială a cetățenilor.***

Se retine ca petentul nu contesta modul de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar, ci invocă numai aspecte de ordin formal, pentru a fi exonerat de plata sumelor datorate în contul contribuției de asigurări sociale de sănătate, corect calculate în baza Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, din moment ce nu s-au propus probe din care să rezulte un alt quantum și nici nu prezintă dispozițiile legale încălcate din actul normativ mai sus invocat la stabilirea obligațiilor de plată.

Fata de prevederile legale și considerentele expuse la acest punct contestația urmează să fie respinsă ca neîntemeiată pentru CASS stabilită suplimentar în suma de **X lei**.

În speta sunt aplicabile prevederile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

“art. 279 Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborate cu cele ale pct. 11.1. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015

”11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

Fata de prevederile legale și considerentele mai sus arătate contestația urmează să fie respinsă pentru **TVA neadmisă la deducere în suma de X lei, impozit pe venit în suma de X/2016 lei aferent cheltuielilor neadmise la deducere, contribuții de asigurări de sănătate în suma de X lei**.

III.4 Cu privire la accesoriile în suma de X lei stabilite suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală

Prin deciziile de impunere contestate s-au stabilit accesoriile în suma totală de X lei, după cum urmează:

- X lei - dobânzi/majorări de întârziere I.Venit;
- X lei - penalități întârziere I.Venit;
- X lei - dobânzi/majorări de întârziere TVA;
- X lei - penalități întârziere TVA;

Cauza supusă soluționării este dacă accesoriile au fost legal stabilite, în condițiile în care: contestația nu formulează motive privind modul de calcul al accesoriilor ci doar contestă debitele principale ce generează calculul accesoriilor; pentru o parte a debitelor

suplimentare solutionarea contestatiei se suspenda iar pentru cealalta parte contestatia se respinge.

In fapt, prin deciziile de impunere contestate s-au stabilit accesorii in suma totala de X lei, dupa cum urmeaza:

- X lei - dobanzi/majorari de intarziere I.Venit;
- X lei - penalitati intarziere I.Venit;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- X lei - penalitati intarziere TVA;

Prin prezenta decizie pentru debitele principale generatoare de accesorii respectiv impozit pe venit in suma de X lei si TVA in suma de X lei solutia va fi:

- suspendarea solutionarii contestatiei pentru TVA colectata in suma de X lei si impozit pe venit in suma de X lei,
- respingerea contestatiei pentru TVA neadmisa la deducere in suma de X lei si impozit pe venit in suma de X/2016 lei.

Suspendarea in parte a solutionarii contestatiei a fost determinata de plangerea penala intocmita de organele de inspectie fiscala, in cuprinsul careia s-a prevazut un prejudiciu constand in TVA colectata in suma de X lei si impozit pe venit in suma de X lei, cu accesorii aferente calculate de organele de inspectie fiscala.

Potrivit calculului organelor de inspectie fiscala cuprinse in anexele 11.2/A si 11.1/A accesoriile stabilite se impart pe accesorii aferente prejudiciului cuprins in sesizarea penala si accesorii aferente diferentei de debite stabilite suplimentar, astfel:

Tip accesorii	Prejudiciu	Diferenta	Total
Majorari de intarziere TVA			
Penalitati intarziere TVA			
Majorari de intarziere I.Venit			
Penalitati intarziere I.Venit			
Total			

Prin aplicarea principiului *accesoriul urmeaza principalului* se va suspenda solutionarea contestatiei in privinta accesoriilor in suma de X lei aferente debitelor cuprinse in plangerea penala si se va respinge contestatia pentru restul accesoriilor stabilite in suma de X lei.

Pentru considerentele ce preced si in temeiul prevederilor art. 48, art. 145, art. 145¹ si art. 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu Normele metodologice de aplicare a art. 48 si art. 145¹ din Codul fiscal aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificarile si completarile ulterioare; art. 11, art. 65, art. 119, art. 120 si art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 277 alin. (1) lit. a) si b) art. 279 alin. (1) si alin. (5) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 10.2. si pct. 11.1. din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015

privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinul preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015; art. 296[^]21 - art. 296[^]24 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare; art.208, art. 211 si art. 257 Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătăţii, cu modificarile si completarile ulterioare; Deciziei nr. 519/2013 a Curtii Constitutionale, art. V din OUG nr. 125/2011:

DECIDE

1. Suspenda in parte solutionarea contestatiei formulata de XXX - Cabinet de avocat impotriva Deciziei 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/26.11.2015 si 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/26.11.2015 emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor, pentru obligatii fiscale de plata suplimentare stabilite in suma totala de **X lei**, compusa din:

- X lei - TVA stabilita suplimentar;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- X lei - penalitati intarziere TVA;
- X lei - Impozit pe venit suplimentar;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere I.Venit;
- X lei - penalitati intarziere I.Venit;
- X lei - CASS suplimentara,

procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii, conform celor retinute in prezenta decizie.

2. Respinge in parte contestatia formulata impotriva Deciziei 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/26.11.2015 si 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/26.11.2015 emise de Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor, pentru obligatii fiscale suplimentare stabilite in suma totala de **X lei** compusa din:

- X lei - TVA stabilita suplimentar;
- X/2016 lei - impozit pe venit stabilit suplimentar;
- X lei - CASS stabilita suplimentar,
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere TVA;
- X lei - penalitati intarziere TVA;
- X lei - dobanzi/majorari de intarziere I.Venit;
- X lei - penalitati intarziere I.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.

Director General,