

DECIZIA nr. 315/2012

privind solutionarea contestatiei formulata de
Societatea Civila de Avocati x
(fosta Societatea Civila de Avocati X), inregistrata la D.G.F.P.-M.B. sub nr. x

Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata cu adresele nr. x, inregistrate la DGFP-MB sub nr. x de catre Administratia Finantelor Publice Sector 1 cu privire la contestatia formulata de Societatea Civila de Avocati X (fosta Societatea Civila de Avocati X), cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor de procedura in x.

Obiectul contestatiei inregistrata la AFP Sector 1 sub nr. x, il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, comunicata in data de **31.10.2011**, emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei - taxa pe valoarea adaugata ;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205 alin. (1), art. 206, art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. (a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare si avand in vedere cele dispuse de Directia Generala de Solutionare a Contestatiilor din cadrul ANAF prin adresa nr. 908202/906619/19.04.2012, Directia Generala a Finantelor Publice a Municipiului Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de Societatea Civila de Avocati X (fosta Societatea Civila de Avocati X).

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

I. Prin contestatia formulata societatea aduce urmatoarele argumente :

1. Au fost stabilite suplimentar nelegal TVA, impozitul pe venit si accesoriiile aferente pentru perioada 2006 – 2007, cu incalcarea dispozitiilor art. 98 alin. 3 din OG nr. 92/2003, inspectia fiscala fiind limitata la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv 2008 - 2010.

Neconcordantele constatate in declaratia informativa nr. 394 depusa de societate aferenta semestrului I 2008 nu reprezinta un indiciu privind diminuarea impozitelor, taxelor, contributiilor si altor sume datorate bugetului de stat, intrucat acestea se datoreaza unor erori de declarare.

Aceasta declaratie nu reprezinta act administrativ fiscal pe baza caruia sa se stabileasca obligatii de plata.

2. Durata inspectiei fiscale a fost depasita, contrar dispozitiilor art. 104 din Codul de procedura fiscala. A inceput in data de 16.05.2011 si trebuia finalizata inainte de data de 16.08.2011.

Efectuarea inspectiei cu incalcarea prevederilor legale a produs societatii si asociatilor o paguba concretizata in imposibilitatea de a beneficia de facilitatile prevazute de OG nr. 30/2011, deciziile de impunere fiind comunicate in data de 27.10.2011.

De asemenea, a condus la calcularea de accesorii pe o perioada mai lunga respectiv pana la 30.09.2011, in loc de 16.08.2011.

3. In ceea ce priveste TVA, din raportul de inspectie fiscala si din anexele acestuia nu se poate determina in concret care sunt cheltuielile considerate ca fiind nedeductibile, in ce facturi au fost incluse, la ce data au fost achitate.

Este imposibil a se identifica daca defalcarea lunara a sumei de x lei corespunde realitatii si daca au fost corect calculate.

4. In categoria cheltuielilor calificate ca fiind nedeductibile sunt incluse o serie de cheltuieli pentru care organul de control le-a exclus cu motivarea ca « nu sunt cheltuieli deductibile cheltuielile de achizitionare sau de fabricare a bunurilor si a drepturilor amortizabile din registrul inventar » - art. 48 alin. 7 lit. i din Legea nr. 571/2003.

Organul fiscal a majorat baza impozabila si a refuzat societatii dreptul de a deduce TVA pentru acest tip de cheltuieli fara a calcula amortizarea aferenta acestora si fara a diminua baza impozabila in conformitate cu dispozitiile Legii nr. 571/2003, referitoare la amortizare.

De exemplu, sunt supuse amortizarii, conform art. 24 din Legea nr. 571/2003, cheltuielile inregistrate eronat de societate in contabilitate : x lei - plata rata leasing auto, x lei – telefon Nokia, x lei – televizor, x lei – dulap, x - masa consiliu.

5. Referitor la calculul accesoriiilor, contribuabilii au retinut ca organele de control au mentionat eronat ca acestia datoreaza majorari de intarziere, in conditiile in care prin Legea nr. 46/2010 s-a stabilit ca pentru neachitarea la termen a obligatiilor de plata se percep dobanzi si penalitati de intarziere si nu majorari.

In concluzie societatea solicita anularea deciziei de impunere contestata.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x , AFP Sector 1 a emis pe numele **Societatii Civile de Avocati X** (fosta Societatea Civila de Avocati X) Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care a stabilit urmatoarele obligatii de plata :

- x lei - taxa pe valoarea adaugata ;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente.

III. Fata de constatarile organelor fiscale, sustinerile societatii contestatoare, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele :

3.1 Referitor la invocarea dispozițiilor art. 98 alin. 3 din OG nr. 92/2003 referitoare la perioada supusă inspecției fiscale:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au dreptul de stabili obligatii fiscale aferente anilor 2006 – 2007 reprezentand taxa pe valoarea adaugata, in conditiile in care exista indicii privind nerespectarea acestor obligatii de plata.

In fapt, prin contestatia formulata, societatea invoca obligativitatea limitarii inspectiei fiscale la creantele fiscale nascute in ultimii 3 ani fiscali, respectiv pentru perioada 2008 – 2010.

In drept, potrivit dispozițiilor art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

« Art. 98 (1) Inspectia 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 inspectia fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. Inspectia 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.”

Avand in vedere prevederile legale mai sus invocate, se retine ca inspectia fiscala se efectueaza în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligatiile fiscale.

In speta, chiar daca alin. 3 din art. 98 Cod procedura fiscala face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit ca perioada supusa inspectiei se încadreaza în cadrul termenul de prescripție a dreptului de a stabili obligatii fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art. 98 alin. 1 si art. 94 Cod procedura fiscala.

Potrivit precizarilor AFP Sector 1 din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei :

« La data initierii inspectiei fiscale, in evidenta fiscala a AFP Sector 1, conform fisei sintetice totale, pentru perioada 01.01.2006 – 30.09.2009, existau restante privind obligatiile de plata a impozitelor, taxelor, contributiilor si a altor sume datorate bugetului general consolidat.

In urma efectuării controlului incrucisat, in vederea solutionarii (...) transmisa de DGFP-Gorj - Activitatea de Inspectie Fiscala (...), s-a constatat ca in declaratia

*informativa privind livrarile/prestarile si achizitiile efectuate pe teritoriul Romaniei (formular 394) aferenta trimestrului I 2008, **Societatea Civila de Avocati X** a declarat in mod eronat prestari de servicii catre SC Complexul Energetic Rovinari SA (...). »*

Se retine ca, organul fiscal a constatat ca societatea nu si-a indeplinit nici obligatiile declarative, nici obligatiile de plata pentru perioada 01.01.2006 – 31.12.2007. Prin urmare, intrucat exista indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor pe perioada respectiva, inspectia fiscala se poate extinde pe perioada de prescriptie a dreptului de a stabili obligatiile fiscale.

În conditiile în care termenul de prescriptie pentru dreptul de a stabili obligatiile fiscale este de 5 ani, iar inspectia fiscala se efectueaza în cadrul acestui termen de prescriptie, rezulta ca ratiunea pentru care perioada inspectiei fiscale a fost stabilita la 3 ani este aceea ca, potrivit principiilor dreptului fiscal, relatiile dintre contribuabili si organele fiscale trebuie sa fie fundamentate pe buna-credinta, în scopul realizarii cerintelor legii. În situatia în care exista indicii privind nerespectarea dispozitiilor legale, prezumtia de buna-credinta nu mai functioneaza, astfel încât organul fiscal poate sa extinda verificarile pe perioada de prescriptie. De asemenea, termenul de 3 ani impus de art. 98 alin. 3 Cod procedura fiscala ar putea sa conduca la reducerea termenului de prescriptie a dreptului de a stabili obligatii fiscale, situatie ce nu ar putea fi acceptata.

Pentru considerentele expuse si intrucat motivele invocate sunt nefondate, urmeaza a respinge ca neintemeiata contestatia formulata de societate cu privire la acest capat de cerere.

3.2 Referitor la TVA in suma de x lei:

Perioada supusa inspectiei fiscale in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata a fost 01.01.2006 – 31.12.2009.

Cauza supusa solutionarii este daca societatea datoreaza, pentru perioada 2006 - 2009, obligatii fiscale suplimentare in suma totala de x lei reprezentand TVA, in conditiile in care constatarile organelor de inspectie fiscala sunt incomplete si neclare .

In fapt, prin Raportul de inspectie fiscala nr. x , organele de control din cadrul A.F.P. Sector 1, au stabilit, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 2006 - 2009, diferente in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli reprezentand materiale de constructii si prestari de servicii, in valoare de x lei, pentru imobilele din x, imobile care nu au fost inregistrate in patrimoniul societatii ;
- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli reprezentand articole de uz personal, in valoare de x lei ;

- x lei aferenta unor cheltuieli pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, in valoare de x lei ;
- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli care nu contribuie la realizarea venitului – timbre, in valoare de x lei, cheltuieli care nu respecta prevederile legale privind deducerea TVA.

Intrucat au constatat ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute la art. 145 alin. 1 si 2 si art. 155 din Codul fiscal, pentru cheltuielile considerate nedeductibile a fost calculata TVA in suma de x lei, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 145 alin. (8) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in cursul anului 2006:

“**Art. 145** - (8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata, orice persoana impozabila trebuie sa justifice dreptul de deducere, în functie de felul operatiunii, cu unul din urmatoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa îi fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa îi fie prestate de o alta persoana impozabila, **cu factura fiscala**, care cuprinde informatiile prevazute la art. 155 alin. (8), si este emisa pe numele persoanei de catre o persoana impozabila înregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata. Beneficiarii serviciilor prevazute la art. 150 alin. (1) lit. b) si art. 151 alin. (1) lit. b), care sunt înregistrati ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, justifica taxa dedusa, cu factura fiscala, întocmita potrivit art. 155 alin. (4)”.

Potrivit dispozitiilor art. 145, art. 146 si art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 45 si 46 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004, in vigoare incepand cu 01.01.2007:

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

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

a) operațiuni taxabile;

b) operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România. »

Norme metodologice:

« 45 **(2)** Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie **îndeplinite următoarele cerințe:**

a) bunurile respective urmează a fi utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabilă trebuie să dețină o factură sau un alt document legal aprobat prin care să justifice suma taxei pe valoarea adăugată aferente bunurilor achiziționate.

c) să nu depășească perioada prevăzută la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

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

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

b) pentru taxa aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, dar pentru care persoana impozabilă este obligată la plata taxei, conform art. 150 alin. (1) lit. b)-g):

1. să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) sau documentele prevăzute la art. 155¹ alin. (1); și

2. să înregistreze taxa ca taxă colectată în decontul aferent perioadei fiscale în care ia naștere exigibilitatea taxei. »

« **Art. 155 (5) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:**

a) numărul de ordine, în baza uneia sau mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, după caz, ale persoanei impozabile care emite factura;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare prevăzut la art. 153, ale reprezentantului fiscal, în cazul în care furnizorul/prestatorul nu este stabilit în România și și-a desemnat un reprezentant fiscal, dacă acesta din urmă este persoana obligată la plata taxei; (...) »

Norme metodologice:

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

(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. »

Prevederi legale similare au existat pe intreaga perioada supusa inspectiei fiscale.

Se retine ca, pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA, orice persoană impozabilă, înregistrată în scopuri de TVA, trebuie să justifice dreptul de deducere pentru TVA datorată sau achitată, aferentă bunurilor și/sau serviciilor care sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și care i-au fost livrate și/sau prestate sau urmează să-i fie livrate și/sau prestate de o altă persoană impozabilă, de asemenea înregistrată în scopuri de TVA, **cu exemplarul original al facturii, care trebuie să cuprindă în mod obligatoriu informațiile prevăzute de legiuitor prin articolele de lege mai sus precizate.** De asemenea, dreptul de deducere este în legatura directa cu destinatia achizițiilor de bunuri si de servicii, respectiv in scopul operatiunilor taxabile.

Totodată, se reține că prin Decizia nr.V din 15.01.2007, publicată în Monitorul Oficial nr.732/30.10.2007, Înalta Curte de Casație și Justiție precizează că *“taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă și nici nu se poate diminua baza impozabilă la stabilirea impozitului pe profit în situația în care documentele justificative prezentate nu conțin sau nu furnizează toate informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată”*.

Prin urmare, conform Deciziei Înaltei Curți de Casație și Justiție, taxa pe valoarea adăugată nu poate fi dedusă în cazul în care documentele **justificative nu conțin sau nu furnizează toate informațiile** prevăzute de dispozițiile legale în vigoare la data efectuării operațiunii pentru care se solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată.

Din analiza Raportul de inspectie fiscala nr. x , rezulta ca organele de control din cadrul A.F.P. Sector 1, au stabilit, in ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei 2006 - 2009, diferente in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli reprezentand materiale de constructii si prestari de servicii, in valoare de x lei, pentru imobilele din x, imobile care nu au fost inregistrate in patrimoniul societatii ;
- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli reprezentand articole de uz personal, in valoare de x lei ;
- x lei aferenta unor cheltuieli pentru care societatea nu a prezentat documente justificative, in valoare de x lei ;
- x lei – TVA aferenta unor cheltuieli care nu contribuie la realizarea venitului – timbre, in valoare de x lei, cheltuieli care nu respecta prevederile legale privind deducerea TVA.

Motivatia organului de inspectie fiscala din cuprinsul raportului de inspectie fiscala cu privire la neacceptarea ca deductibila a taxei pe valoarea adaugata a constat numai in invocarea dispozitiilor art. 145 alin. 1 si 2 si art. 155 din Codul fiscal, **fara a face prezentarea starii de fapt fiscale.**

Trebuie subliniat ca din niciunul din documentele existente la dosarul cauzei (raportul de inspectie fiscala, decizia de impunere, referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, s.a.), nu rezulta componenta, respectiv provenienta sumelor reprezentand TVA nedeductibila aferenta perioadei 2006 – 2009, neexistand mentiuni privind facturile fiscale prin care a fost individualizata TVA considerata nedeductibila.

Singurele precizari ale organelor de inspectie fiscala sunt:

1. potrivit referatului cu propuneri de solutionare a contestatiei :

« Suma de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata este aferenta unor cheltuieli considerate nedeductibile, cheltuieli ce se regasesc detaliat in cuprinsul raportului de inspectie fiscala, Cap. IV – Constatari privind impozitul pe venit, fiecare dintre acestea fiind clar identificate si descrise. »

2. potrivit raportului de inspectie fiscala :

« Pentru cheltuielile considerate nedeductibile a fost calculata TVA in suma de x lei (...). »

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în suma de x lei fără să procedeze la o analiză temeinică a achizițiilor efectuate de societatea de avocati si nu a legaturii cu cheltuielile nedeductibile, în condițiile în care Codul fiscal reglementează în mod distinct impozitul pe venit respectiv taxa pe valoarea adaugata. Astfel, dacă în cazul impozitului pe venit parte din cheltuieli se analizează din punct de vedere al deductibilității/nedeductibilității la momentul plății, în cazul taxei pe valoarea adaugata deductibila/nedeductibila, aceasta se analizează la momentul achiziției bunurilor si serviciilor.

Mai mult, stabilirea taxei pe valoarea adaugata deductibila/nedeductibila în raport de stabilirea deductibilității/nedeductibilității cheltuielilor pentru determinarea venitului anual impozabil este incorectă, în condițiile în care:

1. Potrivit dispozițiilor din art. 134¹ si art. 134² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si compleraile ulterioare:

“Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.”

“Art. 134². - (1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin derogare de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Fac excepție de la aceste prevederi avansurile încasate pentru plata importurilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente importului, precum și orice avansuri încasate pentru operațiuni scutite sau care nu

sunt impozabile. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării sau prestării acestora;

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare. »

2. Potrivit dispozițiilor pct. 51, 52, 53, 54 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal :

« **51.** Orice **sumă plătită**, respectiv **încasată**, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârșitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignatie, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual. »

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

« **55. Evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări** (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (**facturi fiscale**, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea cumpărarilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă. »

« Registrul-jurnal de încasări și plăți 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. “

Având în vedere cele mai sus menționate, rezulta ca modul de înregistrare și de deducere a TVA este expres prevăzut de reglementările ce vizează taxa pe valoarea adăugată, fără a interfera cu cele care vizează impozitul pe venit.

Mai mult, impozitul pe venit se determina pe baza înregistrărilor cronologice a încasărilor și plăților efectuate, înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți, în timp ce evidența taxei pe valoarea adăugată colectată se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări, iar evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări.

Astfel, potrivit art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2) și art. 94 alin. (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, se rețin următoarele:

“Art. 7 alin.(2): Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”

“Art. 65 alin.(2): Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.”

“Art. 94 alin (2): Inspekția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekției 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.”

Se reține că organele de inspekție fiscală nu au verificat îndeplinirea de către societatea contestată a tuturor condițiilor, având caracter obligatoriu și totodată cumulativ, impuse de legea fiscală privind deductibilitatea TVA, nu au analizat operațiunile realizate de contestatorem în întregul lor, prin raportarea la achizițiile de bunuri și servicii, cu prezentarea pentru fiecare perioadă fiscală a acelor achiziții de bunuri și servicii pentru care TVA este nedeductibilă, neluând în considerare toate aspectele legate de efectuarea acestor operațiuni, raportându-se doar la o parte din temeiurile de drept prevăzute la art.145 și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precum și condițiile impuse la

pct. 46 pct.1 din HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Astfel, Serviciul solutionare contestatii din cadrul DGFP-MB este in imposibilitatea analizarii cuantumului TVA nedeductibila pentru fiecare perioada fiscala, in conditiile in care organele de inspectie fiscala au motivat nedeductibilitatea TVA prin prisma cheltuielilor nedeductibile fiscal, analizate la Cap. „Impozit pe venit”, pe ani fiscali.

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 1 nu a examinat toate starile de fapt si toate raporturile juridice relevante pentru impunere si nu a respectat dispozitiile pct. 102.1 si pct. 102.2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004.

Drept pentru care, **urmeaza** a se aplica dispozitiile art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, respectiv **desfiintarea** Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, cu privire la suma de x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata.

In speta sunt aplicabile si dispozitiile pct. 12.5 - 12.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, care precizeaza:

« **11.5.** În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. »

Prin urmare, Administratia Finantelor Publice Sector 1 va proceda la reanalizarea situatiei fiscale a societatii, tinand cont de prevederile legale, de motivatiile acesteia, precum si de cele retinute prin prezenta, exercitandu-si rolul activ in vederea stabilirii corecte a obligatiilor fiscale datorate privind taxa pe valoarea adaugata.

3.3 Referitor la accesoriile in suma de x lei aferente TVA:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca societatea datoreaza accesorii in suma de x lei, in conditiile in

care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea actului atacat cu privire la debitul reprezentand taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei.

In fapt, prin Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x s-au calculat pentru perioada 25.02.2006 – 30.09.2011, accesorii in suma de x lei (x lei + x lei) aferente TVA.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 119 si art. 120 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in vigoare pana la data de 01.07.2010:

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

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

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

Incepand cu data de 01.07.2011, dispozitiile legale de mai sus au fost modificate dupa cum urmeaza :

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

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

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

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadentă, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor. »

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

Referitor la dobanzile/majorarile/penalitatile de intarziere in suma de x lei individualizate prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea acestor obligatii de plata in sarcina societatii reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

În conditiile în care la pct. 3.2 al prezentei decizii s-a dispus desfiintarea actului atacat cu privire la debitul reprezentand TVA in suma de x lei, urmează să se **desființeze** Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, cu privire la accesorii aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei).

La reverificare, organele de inspectie fiscală vor avea în vedere prevederile legale aplicabile speței, motive invocate de societate in sustinerea contestatiei, cât și reținerile din prezenta decizie.

În speta sunt aplicabile si prevederile pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin OPANAF nr. 2137/2011, unde se stipuleaza:

"11.5. În situatia în care se pronunta o solutie de desfiintare totala sau partiala a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desfiintare.

11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa în executare în termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeași perioada si același obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesorilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de solutionare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului sume mai mari decât cele din actul desfiintat, acesta putând fi contestat potrivit legii."

Pentru considerentele aratate si in temeiul pct. 51, 52, 53, 54 din OMFP nr. 1040/2004, art. 134¹, art. 134², art. 145, art. 146, art. 155 din Legea nr. 571/2003, pct. 11.5 - 11.7 din Instructiunile aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2137/2011, art. 7 alin. (2), art. 65 alin. (2), art. 94 alin. (2), art. 98, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. (3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Desfiinteaza Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AFP Sector 1 pentru Societatea Civila de Avocati X (fosta Societatea Civila de Avocati X), cu privire la urmatoarele obligatii de plata :

- x lei - taxa pe valoarea adaugata ;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente ;
- x lei – penalitati de intarziere aferente.

urmand ca organele de inspectie fiscala sa procedeze la o noua verificare, in conformitate cu prevederile legale in vigoare, cu sustinerile societatii si cu retinerile din prezenta decizie.

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata potrivit legii, in termen de 6 luni de la comunicare, la Curtea de Apel Bucuresti.