

DECIZIA nr. 794 din 2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna DE reprezentant al Cabinetului de avocat DE,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. X/2015

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de catre Administratia Sector 6 a Finantelor Publice cu adresa nr. X/2015, inregistrata la D.G.R.F.P. Bucuresti sub nr. X/2015, cu privire la contestatia formulata de doamna DE reprezentant al Cabinetului de avocat DE avand CNP YXCV cu domiciliul fiscal in Bucuresti.

Obiectul contestatiei, inregistrata la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. 39762/02.06.2015, il constituie Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. 3231098/05.03.2015, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. 3231096/05.03.2015, comunicate prin adresa nr. 3231284/17.03.2015 semnata de primire in data de 29.04.2015, decizie prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma de Y lei, astfel:

- Y lei impozit pe venit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 ;
- Y lei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, calculate pentru perioada 22.03.2010 - 05.03.2015;

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

Procedura fiind indeplinita s-a trecut la solutionarea pe fond a contestatiei.

I. doamna DE reprezentant al Cabinetului de avocat DE, prin contestatia depusa la Administratia Sector 6 a Finantelor Publice sub nr. 39762/02.06.2015, solicita anularea deciziei de impunere nr. 3231098/05.03.2015 si a raportului de inspectie fiscala nr. 3231096/05.03.2015 pentru obligatii de plata suplimentare in suma de **Y lei** reprezentând:

- **Y lei** impozit pe venit stabilit suplimentar ;
- **Y lei** accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Contestatarul invoca in sustinerea cererii sale, criticand de fapt suma cheltuielilor neadmise la deducere de organele de inspectie fiscala, în esenta si structurate pe tipuri de cheltuieli astfel:

Anul/tip cheltuiala	Anul 2008 -lei-	Anul 2009 -lei-	Anul 2010 -lei-	Anul 2011 -lei-	Anul 2012 -lei-	Total
Cheltuieli cu sediul						
Produse de uz personal						
Prestari servicii						

Facturi si chitante in copie						
Combustibil auto						
Amortizare						
Amortizare BMW						
Reparatii auto si piese auto						
Alte cheltuieli						
Total						

Nota: Fata de faptul ca s-au declarat in perioada anilor 2008 -2012, de contribuabila, pierderi in suma de Y lei a rezultat o diferenta de venit net impozabil recalculat in suma de Y lei (Y lei - Y lei) cu un impozit aferent stabilit suplimentar, in suma de Y lei (Y lei*16%)

1. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei declarate ca aferente sediului detinut in baza unui contract de comodat

Scopul acestor cheltuieli a fost de a asigura o functionare decenta, demna de specificul activitatii de avocat. Cheltuielile au fost necesare si imperioase si nu au fost voluptorii.

S-au prezentat organelor de inspectie fiscala inscrisuri eliberate de Asociatia de locatari din care rezulta ca sediul a suferit inundatii, ce au impus igienizarea si reparatii la imobilul in cauza.

Din analiza facturilor emise de furnizori se poate observa ca acestea contin toate elementele obligatorii prevazute de art. 155 alin 5 din Codul fiscal.

Prezumptia legala este cea a bunei credinte si a necesitatii, utilitatii si oportunitatii acestor cheltuieli.

2. Cu privire la cheltuielile in suma de Y LEI aferente achizitiei unor produse de uz personal

Din actele de control nu rezulta motivul pentru care au fost considerate astfel, deoarece aceste obiecte au deservit activitatea cabinetului de avocat. Se exemplifica modul de utilizare a acestor bunuri in interesul activitatii, precum mobilierul si obiectele decorative folosite in amenajarea spatiului destinat biroului, trolerele folosite pentru transportul documentatiei pentru sustinerea cauzelor la instantele din tara, anexand ordine de deplasare confirmate de aceste instante. Fiind obiecte de inventar si mic mobilier cu durata de functionare limitata la 12 luni, ele nu mai pot fi identificate la sediul cabinetului.

3. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente unor prestari de servicii pentru care s-a considerat de organele fiscale ca nu se dovedeste realitatea acestora

Neadmiterea deductiei cheltuielilor de organele de inspectie fiscala pe motiv ca prestatorii au alte obiecte principale de activitate decat serviciile facturate, nu este intemeiat caci prestatorii au si alte obiecte de activitate autorizate.

Serviciile in cauza se incadreaza in prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Codul fiscal, fiind efectuate in interesul veniturilor.

Sunt indeplinite ambele conditii prevazute de art. 21 alin. (4) lit. m) din Codul fiscal, serviciile fiind efectiv prestate si necesare. Exprimarea textului de lege nu obliga contribuabilul sa detina in afara de factura si alte documente, aceasta fiind doar o optiune a contribuabilului. Faptul ca facturile nu au fost inregistrate de emitentii inscrisi, in evidenta contabila a acestora, cade strict in sarcina lor si nu in sarcina CA DE. Declaratia 394 este

o declaratie informativa iar organului de control ii revine doar sarcina de a sanctiona contraventional nedepunerea acesteia la organul fiscal si nu ii da dreptul de a considera taxa nedeclarata ca nedeductibila la achizitor.

Solicitarea de catre inspectorii ANAF a unor documente care sa ateste livrarea, devize, procese verbale de receptie etc., este abuziva si excede obligatiilor legale ale CA DE.

4. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente unor facturi si chitante prezentate numai in copie

Se arata ca motivul prezentarii acestora in copie este depunerea originalelor la instantele judecatoresti. Inregistrările in contabilitate se pot face pe baza de documente reconstituite conform OMFP 1850/2004 pct. 27.

5. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente achizitiilor de combustibil auto

Aceste cheltuieli trebuiau admise caci reprezinta transport de personal la si de la locul de desfasurare a activitatii, conform exceptiilor de la nedeductibilitatea cheltuielilor pentru autoturisme prevazute in Codul fiscal modificat prin OUG nr. 34/2009.

Deplasarea personalului are loc de la domiciliu la locul de munca, respectiv sediul cabinetului si instantele judecatoresti. Au fost prezentate inspectorilor fiscali ordine de deplasare care contineau pe langa semnatura si stampila instantelor din tara si calculul distantelor si a consumurilor efective de combustibil;

6. Cu privire la amortizarea in suma de Y lei

Site-ul MFP si programele de contabilitate conectate la acest site nu furnizeaza informatia ca furnizorul mijlocului fix - mobilier este inactiv, inserand in cuprinsul contestatiei informatiile furnizate de site-ul MFP despre acest furnizor.

Amortizarea in suma de Y lei este aferenta unor obiecte care s-au deteriorat si stricat fiind casate, ceea ce explica faptul ca nu au mai putut fi identificate la cabinet.

7. Cu privire la amortizarea in suma de Y lei aferenta autoturismului BMW X6

Utilizarea autoturismului BMW X6 de catre Av. DE, este incontestabil efectuata in scopul realizarii de operatiuni taxabile, caci datorita deplasarii la instante, clienti, activitati curente se pot incasa onorarii, deci venituri taxabile.

Organele de inspectie fiscala au retinut ca CA DE are numai 2 angajati si alte doua autoturisme la data de 28.01.2011, ignorand ca ulterior acestei date s-au facut angajari de personal respectiv 2 salariati ian.-martie 2011, 3 salariati aprilie-mai 2011, 4 salariati iunie 2011-mai 2012, fiecarui angajat punandu-i-se la dispozitie un autoturism la angajare, asa cum se prevede in fisa postului semnata de angajat si angajator.

8. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente achizitiilor de piese si reparatii auto

Se omite faptul ca acest autoturism poate deservi titularul cabinetului. Utilizarea autoturismului BMW de catre Av DE, este incontestabil efectuata in scopul realizarii de operatiuni taxabile, caci datorita deplasarii la instante, clienti, activitati curente se pot incasa onorarii, deci venituri taxabile.

Au fost prezentate inspectorilor fiscali ordine de deplasare la instantele judecatoresti, care contineau pe langa semnatura si stampila instantelor din tara si calculul distantelor si a consumurilor efective de combustibili.

9. Cu privire la alte cheltuielile in suma de Y lei

Pentru anul 2010 nu se formuleaza motive de admitere a contestatiei pentru o cheltuiala nedmisa la deducere in suma de Y lei, reprezentand cheltuieli de asigurare pentru o casa ce nu este in patrimoniul afacerii.

Alte cheltuieli nedmise la deducere pentru care contestatara nu formuleaza motive exprese sunt:

- anul 2011 - Y lei - compuse din suma de Y lei cheltuieli de deplasare pentru care nu s-au prezentat documente si suma de Y lei penalitati achitate catre C.A.S.M.B.;

- anul 2012 - X lei - compuse din suma de Y lei cheltuieli de deplasare pentru care nu s-au prezentat documente justificative, suma de Y lei inscrisa in Registrul jurnal de incasari si plati pentru care nu a prezentat documente si suma de Y lei impozit cladiri persoana fizica si penalitati barou.

II. Organele de inspectie fiscala din cadrul AS6FP au emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. 3231098/05.03.2015, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. 3231096/05.03.2015, comunicate prin adresa nr. 3231284/17.03.2015 semnata de primire in data de 29.04.2015, decizie prin care s-au stabilit obligatii fiscale in suma de Y lei, astfel:

- Y lei impozit pe venit stabilit suplimentar pentru perioada 01.01.2008 - 31.12.2012 ;

- Y lei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar, calculate pentru perioada 22.03.2010- 05.03.2015;

Motivele pentru care organele de inspectie fiscala nu au admis dreptul de deducere a cheltuielilor deduse de contribuabila, cuprinse in decizia si RIF-ul din 05.03.2015 au constat in urmatoarele:

1. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei declarate ca aferente **sediului** detinut in baza unui contract de comodat

S-a aratat ca pentru aceste achizitii, contribuabilul a declarat ca au fost utilizate pentru imbunatatirea parametrilor initiali si de confort la sediul situat in Bucuresti, str , detinut in baza unui contract de comodat cu proprietarul in persoana doamnei DE, si aceste cheltuieli reprezinta investitii la un bun ce nu se afla in patrimoniul Cabinetului de avocat DE.

Pe facturile de achizitii apare inscris denumirea generica materiale de constructii, fara a detalia in ce constau acestea, sau gresie, faianta, distantieri conform anexelor nr. 16, 17, 18, 19, 20 la RIF.

Nu s-au prezentat documente care sa ateste realitatea achizitiilor si ca achizitiile de materiale au fost destinate efectiv sediului Cabinetului de avocat DE, iar cheltuielile de comodat nu cad in sarcina locatarului, asa cum este mentionat in Codul civil la art. 1431 si art. 1561.

2. Cu privire la cheltuielile in suma de Y aferente achizitiei unor produse de **uz personal**

Aceste achizitii nu sunt efectuate in scopul realizarii venitului si nu au fost identificate in urma cercetarii la fata locului, efectuata la sediul cabinetului de avocat. "Produsele de uz personal" sunt mentionate in anexele la RIF si intre acestea nu se regasesc cele identificate cu ocazia cercetarii la fata locului.

In plus, pentru setul de mobilier achizitionat in luna septembrie 2009 se detine o factura emisa in luna septembrie 2009, furnizorul inscris in facturi fiind declarat inactiv din 11.06.2009, si totodata in afara de explicatia "set mobilier" nu exista alte date care sa permita identificarea bunurilor.

Sunt exemplificate in RIF drept "Produse de uz personal": tigai, poseta, ochelari protectie, mixer, masini de spalat, pantaloni, curea, lap band, plita aragaz, fier de calcat, nintendo 3DS, bol salata, oliviera, plasma, camera foto, masina de spalat vase si altele.

3. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente unor prestari de servicii pentru care s-a considerat de organele fiscale ca nu se dovedeste realitatea acestora

Pentru aceste prestari de servicii, desi s-a solicitat prin adresa ce constituie anexa 14 la RIF, nu s-au prezentat contractele incheiate cu furnizorii, situatii de lucrari sau procese verbale de receptie, si nu s-a putut justifica necesitatea prestarii acestor servicii in scopul desfasurarii activitatii proprii, contribuabila raspunzand, prin adresa ce constituie anexa 15 la RIF, ca nu detine inscrisurile solicitate.

Se arata prevederile pct 48. din normele metodologice de aplicare a Titlului II din Codul fiscal care conditioneaza deductibilitatea cheltuielilor cu prestarile de servicii de dovedirea realitatii si necesitatii acestora.

Nici contestatara C.A DE si nici furnizorii inscrisi in facturile si chitantele aferente fiecarei achizitii/livrari in valoare de 5.000 lei fiecare, nu au declarat in Declaratia 394 achizitiile/prestarile in cauza, ceea ce nu atesta realitatea prestarii. Pe de alta parte obiectul principal de activitate al furnizorilor este cu totul altul decat cele ce apar in facturi.

Prestarile de servicii sunt detaliate in anexele nr. 16, 17, 18, 19, 20 la RIF.

In vederea clarificarii situatiei s-au solicitat contribuabilei, prin adresa prezentata in anexa nr. 14 la RIF, contracte, situatii de lucrari, procese verbale de receptie sau orice alte documente justificative care sa ateste natura si prestarea serviciilor. Prin adresa de raspuns, anexa nr. 15 la RIF, contribuabila a precizat ca pentru societatile mentionate nu detine inscrisurile solicitate.

4. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente unor facturi si chitante prezentate numai in copie

Facturile de achizitie si chitantele de plata s-au prezentat organului fiscal numai in copie, incalcannd astefe prevederile lit. E pct. 27 din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P nr. 1850/2004, ce stipuleaza ca in contabilitate se pot inregistra numai documente originale, intocmite sau reconstituite potrivit prevederilor normelor.

Ca temei de drept s-au mentionat prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare ce stipuleaza ca pentru a fi deduse cheltuielile trebuie justificate prin documente.

5.Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente achizitiilor de combustibil auto

Deducerea cheltuielilor aferente achizitiilor de combustibil auto nu a fost admisa avand in vedere limitarile speciale ale dreptului de deducere, conform prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1^o din Codul fiscal, care prevad ca nu se deduce 100% si incepand cu 01.01.2012 50% din cheltuielile privind combustibilul destinat utilizarii pentru vehiculele rutiere destinate transportului de persoane, stabilindu-se ca vehiculele la care s-a utilizat combustibilul nu s-au incadrat in exceptiile prevazute de lege. In combaterea punctului de vedere s-a aratat ca activitatea de transport a personalului nu concura direct la obtinerea venitului, precum in cazul firmelor ce au ca obiect de activitate transportul de persoane si cheltuielile nici nu se regasesc cuantificate expres in contractele incheiate cu clientii si corelativ in onorariul stabilit.

Pentru perioada 01.01.2012 - 31.12.2012 s-au acceptat 50% din cheltuielile cu combustibilul.

6. Cu privire la amortizarea in suma de Y lei

Nu s-au admis cheltuielile cu amortizarea unui mijloc fix achizitionat de la un contribuabil declarat inactiv la data achizitiei si a unor mijloace fixe neidentificate cu ocazia cercetarii la fata locului efectuate.

7. Cu privire la amortizarea in suma de Y lei aferenta autoturismului BMW X6

Nu a fost admisa la amortizarea aferenta achizitiei autoturismului BMW X6, avand in vedere ca Cabinetul de avocatura DE mai detine doua bunuri cu functie similara, si acesta nu poate dovedi folosirea a trei autoturisme in scopul realizarii de venituri.

La data de 28.01.2011 avea 2 angajati (o secretara si un curier) si, in patrimoniu, trei autoturisme respectiv marcile BMW X6 achizitionate in data de 28.01.2011, LAND ROVER FREELANDER achizitionat in 09.10.2008 si Range Rover Sport achizitionat in data de 10.09.2009.

Curierul angajat utilizeaza autoturismul Range Rover Sport, autoturism utilizat si de doamna avocat DE si avandu-se in vedere ca "*cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu functii de conducere si de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane cu astfel de atributii*", rezulta ca cheltuielile aferente celui de-al treilea autoturism achizitionat nu se incadreaza in limitarile prevazute de Codul fiscal pentru deducerea cheltuielilor, prin urmare nu s-a admis deducerea amortizarii pentru autoturismul BMW X6.

8. Cu privire la cheltuielile in suma de Y lei aferente achizitiilor de piese si reparatii auto

Deducerea cheltuielilor aferente achizitiilor de piese auto si reparatii pentru auto BMW X6 avandu-se in vedere aspectele mentionate la punctul anterior.

9. Cu privire la alte cheltuielile in suma de Y lei

Cheltuieli nedmise la deducere, pentru care contestatara nu formuleaza expres motive de admitere, sunt:

- anul 2010 - Y lei - , reprezentand cheltuieli de asigurare pentru o casa ce nu este in patrimoniul afacerii.

- anul 2011 - Y lei - compuse din suma de Y lei cheltuieli de deplasare pentru care nu s-au prezentat documente si suma de Y lei penalitati achitate catre C.A.S.M.B.;

- anul 2012 - X lei - compuse din suma de Y lei cheltuieli de deplasare pentru care nu s-au prezentat documente justificative, suma de Y lei inscrisa in Registrul jurnal de incasari si plati pentru care nu a prezentat documente si suma de Y lei impozit cladiri persoana fizica si penalitati barou.

III. Fata de constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii se poate investi cu analiza pe fond a contestatiei, in conditiile in care pentru aspectele constatate de inspectia fiscala si care fac obiectul contestatiei, Administratia Sector 6 a Finantelor Publice, in temeiul art. 288 din noul Cod de procedura penala, a depus la Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti sesizare penala privind faptele consemnate in RIF-ul din 05.03.2015, pentru un prejudiciu cauzat bugetului de stat egal cu diferentele suplimentare de impozit pe venit stabilite in urma inspectiei fiscale.

În fapt, prin decizia de impunere nr. 3231098/05.03.2015, emisa în baza raportului de inspectia fiscala nr. 3231096/05.03.2015, Administratia Sector 6 a Finantelor Publice a stabilit impozitpe venit suplimentar în suma de Y lei si accesorii aferente în suma de Y lei.

S-a verificat, în privinta impozitului pe venit datorat, perioada 01.10.2008 - 31.12.2012, impozitul pe venit suplimentar stabilit provenind din cheltuieli deduse de contribuabili si neadmise la deducere de organele de inspectie fiscala, pentru motivele de fapt aratate în decizia contestata si RIF-ul ce a stat la baza emiterii acesteia, respectiv **nu s-a admis deducerea cheltuielilor** pentru:

- cheltuielile cu materiale de constructii pentru care nu s-au prezentat documente privind destinatia si consumul acestora, retinandu-se totodata ca sediul afacerii este detinut în baza unui contract de comodat si prin urmare achizitiile cu drept de deducere sunt limitate strict la cele destinate intretinerii si functionarii spatiului;

- cheltuielile cu prestari de servicii pentru care nu s-au prezentat contractele încheiate cu furnizorii, situatii de lucrari, procese verbale de receptie, sau alte documente privind realitatea si destinatia acestora, astfel nu s-a putut justifica necesitatea prestarii acestor servicii în scopul desfasurarii activitatii proprii;

- cheltuielile cu produse considerate de organele de inspectie fiscala de uz personal, având în vedere natura bunurilor, ce nici nu au fost identificate urmare unei cercetari efectuate la fata locului;

- cheltuielile cu combustibil auto, piese auto si reparatii la autoturisme pentru care dreptul de deducere a cheltuielilor este limitat prin prevederile Codului fiscal;

- cheltuielile pentru care s-au prezentat numai în copie facturile de achizitie sau nu s-au prezentat documente justificative;

Organele de inspectie fiscala au efectuat si o cercetare la fata locului respectiv la sediul activitatii avocatial, constatând ca o parte din bunurile achizitionate nu se regasesc pe teren.

Prin adresa nr. 3232123/05.05.2015 Administratia Sector 6 a Finantelor Publice a depus la Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti sesizarea penala formulata împotriva Cabinetului de avocat DE, în vederea constatarii existentei/inexistentei elementelor constitutive ale infractiunii de evaziune fiscala prevazuta de art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea si combaterea evaziunii fiscale. S-a estimat prin sesizarea penala un prejudiciu produs bugetului de stat prin faptele sesizate în suma de X lei, prejudiciu din care fac parte impozitul pe venit suplimentar în suma de Y lei si accesorii aferente în suma de Y lei, ce fac obiectul prezentei contestatii. În privinta faptelor pentru care s-au sesizat organele penale acestea sunt cele descrise în RIF-ul nr. 3231096/05.03.2015, ce s-a anexat în probatoriu sesizarii penale.

În drept, conform art. 214 "Suspendarea procedurii de solutionare a contestatiei pe cale administrativa", alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"(1) Organul de solutionare competent poate suspenda, prin decizie motivata, solutionarea cauzei atunci când:

a) organul care a efectuat activitatea de control a sesizat organele în drept cu privire la existenta indiciilor savarsirii unei infractiuni a carei constatare ar avea o înraurire hotaratoare asupra solutiei ce urmeaza sa fie data în procedura administrativa;"

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 unei infracțiuni care are o înrâurire hotărâtoare asupra soluției ce urmează să fie dată în procedura administrativă.

Esential in solutionarea contestatiei este a se stabili daca achizițiile de bunuri si prestarile de servicii, menționate in facturile din care provine si cheltuielile deduse de contribuabili si neadmise la deducere de organele de inspectie fiscala, au fost destinate activitatii economice a contestatarei, respectiv necesitatea si realitatea achizitiei/consumului/prestarii acestora. Exista astfel o legatura de interdependenta intre constatarea de catre organele in drept a savarsirii unei infractiuni, cu privire la realitatea operatiunilor consemnate in facturile primite de contestatara de la "furnizorii de bunuri si servicii" si solutia ce ar urma sa fie data in procedura de solutionare a contestatiei.

Potrivit art. 48 din Codul fiscal aprobat prin Legea 571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare si normelor metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004 cu modificarile si completarile ulterioare:

Codul fiscal

„ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului 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.

[...](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**;

[...]e) să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare.

[...]

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...] 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.”

Normele 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;”

Rezulta ca in solutionarea contestatiei trebuie avut in vedere daca cheltuielile deduse au fost efectuate în interesul direct al activității de avocat si daca documentele prezentate reflecta operatiuni reale. Ori in cazul in care bunurile/serviciile nu s-au livrat/prestat in realitate cheltuielile cu acestea nu pot fi in folosul operatiunilor contribuabilei.

Pe de alta parte, potrivit Legii nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale:

„Art. 2. - În înțelesul prezentei legi, termenii și expresiile de mai jos se definesc după cum urmează:

f) operațiune fictivă - disimularea realității prin crearea aparenței existenței unei operațiuni care în fapt nu există;”

„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:

[...]

c) evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive;”

Ca urmare, in conditiile in care speta priveste conditiile de exercitare a dreptului de deducere a cheltuielilor, drept de deducere care trebuie sa aiba la baza tranzactii reale, numai organele penale putand stabili daca documentele prezentate de contestatara atesta producerea fenomenelor economice consemnate sau consemneaza operatiuni fictive, organele administrative de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta pe fondul cauzei inainte de a se finaliza solutionarea laturii penale, prioritatea de solutionare avand-o organele penale care se vor pronunta si asupra realitatii achizitiilor de bunuri si servicii.

Potrivit art. 28 alin. (1) din Noul Cod de procedura penala:

„Art. 28. - (1) Hotararea definitiva a instantei penale are autoritate de lucru judecat in fata instantei civile care judeca actiunea civila, cu privire la existenta faptei si a persoanei care a savarsit-o. Instanta civila nu este legata de hotararea definitiva de achitare sau de incetare a procesului penal in ceea ce priveste existenta prejudiciului ori a vinovatiei 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 cercetare penală în temeiul art.108 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, 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 întrăurirea 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 fie până la încetarea motivului care a determinat suspendarea.

În dosarul contestației se afla mai multe facturi emise către contestatara de diversi furnizori, în care sunt înscrise achizițiile aferente cheltuielilor deduse de Cabinetul de avocat și neadmisa la deducere de organele fiscale, în valoare de 5.000 lei fiecare, precum:

- factura nr. 5003341/18.11.2008, emitent SC TP SRL, cu denumirea produselor „MOBILIER” și cantitatea „1”, ceea ce nu permite identificarea în concret a mobilei în cauza față de denumirea generică utilizată, furnizor și de „servicii de închiriere mobilier”, „servicii arhivare documente” „închiriere video proiector” „servicii deratizare” „servicii editare video” în valoare de 5000 lei, fiecare serviciu;
- factura nr. 5003339/15.11.2008 emitent SC TP SRL, cu denumirea produselor „SCAUNE” și cantitatea „1”, ceea ce față de folosirea pluralului în denumirea produselor față de cantitatea unu înscrisă denotă o neregulă;
- factura nr. 0020230/15.11.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor „Mocheta” și cantitatea „1”, de regulă exprimarea cantității la astfel de produse fiind în metrii pătrați cu indicarea pretului pe metru pătrat, furnizor și de „servicii arhivare documente” „servicii reparatii” „montare mocheta” în valoare de 5000 lei/factura;
- factura nr. 003992/09.10.2008, emitent SC ACT SRL, cu denumirea produselor „Jaluzele verticale” și cantitatea „1”, remarcându-se din nou folosirea pluralului în denumirea produselor față de cantitatea unu înscrisă, furnizor și de „aranjamente florale” „servicii vopsitorie” „accesorii auto” în valoare tot de 5000 lei/factura;
- factura nr. 0221360/09.11.2008, emitent SC SP SRL, cu denumirea produselor „Sistem securitate și supraveghere” și cantitatea „1”, cu aceeași valoare de 5000 lei și același scris ca în facturile emise de furnizorii arătați anterior, furnizor și de „servicii de prelucrare date” „servicii consultanță” „închiriere videoprojector și plasmă” „închiriere sistem sonorizare” „închiriere sistem audio” „închiriere mobilier” în valoare de 5000 lei/factura;
- factura nr. 0039924/07.11.2008, emitent SC ACT SRL, cu denumirea produselor „Accesorii auto” și cantitatea „1”, remarcându-se din nou folosirea pluralului în denumirea produselor față de cantitatea unu înscrisă și faptul că același furnizor a facturat și „Jaluzele verticale”;
- factura nr. 0020234/25.11.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor „MATERIALE CONSTRUCTII” și cantitatea „1” (bucată), de regulă exprimarea cantității la astfel de produse fiind în diverse unități de măsură, a pretului pe unitatea de măsură, totodată folosindu-se o denumire generică, a unei grupe de marfuri, în loc de denumirea bunurilor;
- factura nr. 0020224/05.10.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor „MATERIALE CONSTRUCTII” și cantitatea „1” (bucată), cu observațiile formulate anterior;
- factura nr. 0338758/20.12.2008, emitent SC D 2007 SRL, cu denumirea produselor „PAPETARIE” și cantitatea „1” (bucată), folosindu-se o denumire generică, a unei grupe de marfuri, în loc de denumirea bunurilor, furnizor și de „servicii de configurare rețea” „servicii montare mobilă” (factura nr. 338759/06.03.2009) „servicii sistem încălzire” „servicii curierat” „consultanță elaborare site” în valoare de 5000 lei/factura;

- factura nr. 0988969/25.12.2008, emitent SC FBS SRL (in valoare de 3335 lei), cu denumirea produselor "ELECTRICE" si cantitatea "1" (bucata), folosindu-se o denumire generica, a unei grupe de marfuri, in loc de denumirea bunurilor si cantitatea unu desi s-a folost pluralul in denumirea produselor, furnizor si de "servicii de curatenie" in valoare de 5000 lei;
- factura nr. 0020226/05.10.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor "MATERIALE DE CONSTRUCTII" si cantitatea "1" (bucata), de regula exprimarea cantitatii la astfel de produse fiind in diverse unitati de masura, a pretului pe unitatea de masura, folosindu-se o denumire generica, a unei grupe de marfuri, in loc de denumirea bunurilor si inscriindu-se cantitatea unu desi s-a folost pluralul in denumirea produselor;
- factura nr. 0020228/07.10.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor "MATERIALE DE CONSTRUCTII" si cantitatea "1" (bucata), incidente fiind observatiile formulate anterior;
- factura nr. 0020236/01.12.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor "MATERIALE CONSTRUCTII" si cantitatea "1" (bucata), incidente fiind observatiile formulate anterior;
- factura nr. 0020236/09.12.2008, emitent SC C SRL, cu denumirea produselor "BIROTICA" si cantitatea "1" (bucata), cu observatiile formulate anterior;
- factura nr. 5005305/01.03.2009, emitent SC FB SRL, cu denumirea produselor "Corpuri Iluminat" si cantitatea "1" (bucata), incidente fiind observatiile formulate anterior, furnizor si de servicii de catering;
- factura nr. 061700/07.03.2009, emitent SC IG SRL, cu denumirea produselor "BIROTICA SI PAPETARIE" si cantitatea "1" (bucata), incidente fiind observatiile formulate anterior cu retinerea folosirii unei combinatii de 2 denumiri utilizate si precizate mai sus in cazul altor emitenti, furnizor si de "servicii de organizare eveniment" "aplicatii software" "servicii transport" "agende personalizate" "implementare training aplicatie software";
- factura nr. 0988968/22.03.2009, emitent SC FBS SRL, cu denumirea produselor "Sistem antiefracție" si cantitatea "1", factura nr. 0988968/22.03.2009, emitent SC FBS SRL, cu denumirea produselor "Sistem securitate si supraveghere" si cantitatea "1", cu aceeasi valoare de 5000 lei si acelasi scris ca in facturile emise de furnizorii aratati anterior, desi un sistem de securitate supraveghere s-a mai achizitionat cu factura nr. 0221360/09.11.2008, emitent SC SP SRL, si alte facturi emise de diversi furnizori.

Toate aceste facturi au in comun faptul ca sunt completate manual, cu un scris ce pare sa apartina aceleiasi persoane.

Prin sesizarea penala nr. 3232123/05.05.2015 organele de inspectie fiscala au mentionat ca Directia Nationala Anticoruptie a solicitat comunicarea informatiilor cu privire la aspectele similare identificate la alte societati care inregistreaza facturi fictive emise in numele unor emitenti, printre care se regasesc o serie de furnizori ai Cabinetului de avocat DE.

Se retin urmatoarele elemente ce au legatura cu situatia amintita la alineatul anterior, ce se regasesc in prezenta speta:

- desi exista mai multi emitenti ale facturilor emise olograf, din care 8 societati diferite exemplificate anterior, toate facturile emise sunt completate cu acelasi scris, respectiv de aceeasi persoana, care ar fi trebuit sa lucreze in acelasi timp la mai multe firme, in ideea ca facturile se completeaza de emitentul inscris;
- facturile avand inscrise acelasi emitent sunt, in general consecutive, desi la intervale de timp considerabile (exemplu factura nr. 0338758/20.12.2008 si factura nr. 338759/06.03.2009 emitent SC D 2007 SRL) ceea ce creeaza aparenta ca contestatara este singurul client al emitentilor intr-o anumita perioada sau ca facturile procurate si completate ilegal s-au procurat in acelasi timp sub forma de carnet sau o serie continua, fiind utilizate dreptat, avand in vedere ca emiterea facturilor trebuie efectuata cronologic;

- desi exista emitenti diversi se constata un stereotip al cuprinsului acestora, in privinta bunurilor/serviciilor facturate si a pretului/tarifului acestora, furnizori diferiti facturand acelasi bun sau aceleasi servicii la o valoare standard de 5000 lei. De fapt, existand un plafon al operatiunilor cu numerar limitat la 5000 lei, decontarile inregistrandu-se numai numerar pe baza de chitante, pentru a se evita plata amenzilor contraventionale, s-a limitat valoare "facturilor" la strict 5000 lei, in cazul nerealitatii operatiunilor in privinta emitentilor inscrisi neputandu-se efectua decontarea prin cont bancar. Deci si imposibilitatea decontarii prin circuit bancar determina utilizarea facturii si chitantei de 5000 lei.

In plus, asa cum se mentioneaza la pagina 13 din RIF, organele de inspectie fiscala, din consultarea bazei de date ANAF constituita in baza declaratiilor informative depuse de contribuabili, au constatat ca nici furnizorii inscrisi in facturile in valoare de 5000 lei si nici contestatara nu au declarat in Declaratia 394 privind operatiunile desfasurate pe teritoriul national, aceste livrari/prestari/achizitii ce fac obiectul cauzei.

Se reține că prezenta speță se circumscrie considerentelor deciziilor Curții Constituționale mai sus enunțate, ținând seama de faptul că Administratia Sector 6 a Finantelor Publice a inaintat catre Parchetul de pe langa Tribunalul Bucuresti sesizarea penala nr. 3232123/05.05.2015 formulata impotriva Cabinetului de avocat DE, in care s-au descris faptele consemnate in RIF nr. 3231096/05.03.2015, precizandu-se ca Cabinetului de avocat DE a cauzat bugetului de stat un prejudiciu constand in obligatiile fiscale ce fac obiectul prezentei contestatii, intrucat facturile in baza carora Cabinetul de avocat a dedus TVA si a inregistrat cheltuieli nu consemneaza operatiuni reale, în vederea stabilirii existenței sau inexistenței elementelor constitutive ale infracțiunii de evaziune fiscala privind evidentierea unor operatiuni fictive.

Avand in vedere cele precizate mai sus, se retine ca, **pana la pronuntarea unei solutii pe latura penala, organele de solutionare a contestatiilor pe cale administrativa nu se pot investi cu solutionarea pe fond a cauzei**, motiv pentru care va suspenda solutionarea pentru TVA stabilita suplimentar in suma de **Y lei** si accesorii aferente in suma de **Y lei**, procedura administrativa urmand a fi reluata in conformitate cu dispozitiile art. 214 alin.(3) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care stipuleaza: "**Procedura administrativa este reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea [...]**".

Referitor la reluarea procedurii administrative, pct.10.1 - 10.3 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014 stabilesc urmatoarele:

"10.1. Dacă prin decizie se suspendă soluționarea contestației până la rezolvarea cauzei penale, organul de soluționare competent va relua procedura administrativă, în condițiile art. 213 **alin. (1)** din Codul de procedură fiscală, numai după încetarea definitivă și executorie a motivului care a determinat suspendarea. Aceasta trebuie dovedită de către organele fiscale sau de contestator printr-un înscris emis de organele abilitate. Soluția dată de organele de cercetare și urmărire penală trebuie însoțită de rezoluția motivată, atunci când suspendarea a fost pronunțată până la rezolvarea cauzei penale. Dacă solicitarea de reluare a procedurii de soluționare aparține împuternicitului contestatorului, altul decât cel care a formulat contestația, acesta trebuie să facă dovada calității de împuternicit, conform pct. 2.2-2.4.

10.2. În situația în care solicitarea de reluare a procedurii aparține contestatorului, organele de soluționare vor cere organului fiscal abilitat, printr-o adresă, comunicarea faptului că motivul de încetare a suspendării soluționării contestației a rămas definitiv.

10.3. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de

vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.”

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza prevederilor art. 214 alin.(1) lit.a) și alin.(3), precum și a prevederilor art. 216 alin.(4) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu dispozițiile pct.10.1 - 10.3 din OPANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

DECIDE

Suspenda solutionarea contestatiei formulata de doamna DE reprezentant al Cabinetului de avocat DE pentru impozit pe venit stabilit suplimentar in suma de Y lei si accesorii aferente in suma de Y lei stabilite prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. 3231098/05.03.2015, emisa de AS6FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. 3231096/05.03.2015, 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.

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