

**DECIZIA nr. 50/23.01.2015**  
privind solutionarea contestatiei formulate de  
**MMM**  
inregistrata la D.G.R.F.P.Bucuresti sub nr. **x/z**

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de Administratia sector 2 a Finantelor Publice, cu adresa nr. **a/z**, inregistrata la DGRFP Bucuresti sub nr. **x/z**, completata cu adresa inregistrata sub nr. ..., cu privire la contestatiei formulata de **MMM**, cu sediul profesional in Bucuresti, .....

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 16.07.2014 si inregistrata la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. .. il constituie Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., comunicata in data de 17.06.2014, emisa de Administratia sector 2 a Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr. **a/b**:

Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **a/c**emisa pentru **MMM**, s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- **x lei**= TVA stabilita suplimentar de plata;
- **y lei**= dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- **z lei**= penalitati de intarziere aferente TVA.

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 **MMM**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

**I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:**

Inspectia fiscala s-a desfasurat fara respectarea dispozitiilor art. 98 din Codul de procedura fiscala, republicat, vizand o perioada mai lunga decat cea prevazuta in mod expres, fara a-i fi prezentate niciun fel de motive, explicatii elemente pentru aceasta. Echipa de inspectie a solicitat inspectarea documentelor contabile aferente unei perioade de 5 ani cu privire la modul de calcul, declarare si plata al taxei pe valoare adaugata.

Argumentul prezentat de organele fiscale a fost "contribuabilul nu a depus declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/ prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012", motiv nereal intrucat aceasta declaratie a fost depusa in termenul legal, depunand in sustinerea contestatiei copia declaratiei.

1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de w lei reprezentand 50% din TVA dedusa aferenta achizitiei intracomunitare a unui autoturism BMW Cooper S:

- organele de inspectie fiscala nu i-au dat dreptul la aparare si a dreptului contribuabilului de a fi informat;

- a stabilit in mod ilegal aceasta obligatie incalcand prevederile art. 7 si art. 13 din Carta drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, precum si art. 24 din Constitutia Romaniei;

- echipa de inspectie fiscala a ignorat Certificatul nr. .... emis de Administratia Finantelor publice sector 2 la data de 28.06.2012, cu privire la autoturismul in cauza, prin care i s-a comunicat faptul ca nu datoreaza TVA pentru achizitia intracomunitara;

- considera ca aplicarea taxei pe valoare adaugata pentru aceasta achizitie, precum si calcularea de majorari si penalitati fara anulara prealabila a certificatului mentionat, constituie

o incalcare flagranta atat a drepturilor contribuabilului cat si a prevederilor legale in materie fiscala.

2. Referitor la TVA in suma de g lei aferenta achizitiilor de materiale de constructii aferente amenajarii punctului de lucru (adevizi, glet, ipsos, vopsea, profile, colatre, robineti, coturi, tevi, mortar, ciment):

- organul fiscal considera ca nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile;

- organele de inspectie fiscala au ignorat documentele justificative puse la dispozitie de contribuabila atunci cand a respins la deducere cheltuielile aferente amenajarii punctului de lucru si TVA aferenta acestora;

- nu a tinut cont de prevederile contractului incheiat pentru punctul de lucru (art. IV, litera b, punctul 7), contract conform caruia cabinetul de avocat in calitate de comodatar, isi asuma in mod expres obligatia de a efectua amenajarile ce ii sunt necesare in vederea desfasurarii activitatii.

3. Referitor la TVA in suma de v lei aferenta depasirii cheltuielilor de protocol:

- valoarea nu este corect calculata in conditiile in care echipa de inspectie fiscala a marit baza impozabila a venutului realizat, astfel incat cota de 2% aplicabila nu mai poate fi aceeaasi cu cea constatata de echipa de inspectie fiscala si care fusese calculata initial asupra unui plafon mai mic al bazei de impunere;

- prin recalcularea valorii de amortizare a mijloacelor fixe si prin sumele acordate la deducere de echipa de inspectie fiscala, s-a modificat baza impozabila, astfel incat se impune si recalcularea plafonului cheltuielilor de protocol, procentul de 2% aplicandu-se la o baza de impozitare marita si, in consecinta, si recalcularea TVA deductibila aferente acestora.

4. Referitor la TVA in suma de a lei aferenta facturilor emise in luna ianuarie 2009:

- organele fiscale au calculat in afara perioadei de inspectie, perioada care incepe la 1 februarie 2009;

- considera ca dreptul de a calcula si solicita la plata TVA a fost prescris avand in vedere ca termenul de la care incepe sa curga dreptul organelor fiscale de a efectua recalculari este data la care a luat nastere obligatia de inregistrare in regim de TVA, respectiv 10 decembrie 2008, iar acest drept trebuia exercitat incepand cu aceasta data, in interiorul termenului de prescriptie de 5 ani.

- solicita anularea TVA calculata asupra facturilor emise in luna ianuarie 2009 precum si a tuturor majorarilor calculate la aceasta.

5. Referitor la TVA in suma de b lei aferenta facturilor energie electrica si servicii internet emise pe numele persoanei fizice:

- solicita ca aplicarea art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 invocata de echipa de inspectie fiscala se face in conformitate cu dispozitiile punctului 38 al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, conform carora "sunt cheltuieli deductibile si cele efectuate pentru intretinerea si functionarea spatiilor folosite pentru desfasurarea afacerilor chiar daca documentele sunt emise pe numele proprietarului si nu pe numele contribuabilului."

In concluzie contribuabila solicita admiterea contestatiei si anularea sumelor evidentiata, anularea tuturor penalitatilor si majorarilor la acesteia, constatarea nulitatii partiale a Deciziei de impunere nr. ..., a Raportului de inspectie fiscala nr. **a/b** si a Anexelor nr. 4, 5 si 6 la acesta, recalcularea obligatiilor fiscale suplimentare rezultate ca urmare a inspectiei fiscale.

Contribuabila, ataseaza in sustinerea cauzei extras din Registrul unic de control, declaratiile 390 depuse cu privire la trimestrul II al anului 2012 si dovada depunerii acestora, certificatul nr. ... emis de organul fiscal al sectorului 2 la data de 28.06.2012 privind achizitia intracomunitara a unui automobil second-hand si contractul comodat incheiat la 1 noiembrie 2009 pentru punctul de lucru.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. **a/b**, Administratia sector 2 a Finantelor Publice a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **a/c**emisa pentru **MMM**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

- **x lei** = TVA stabilita suplimentar de plata;
- **y lei** = dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- **z lei** = penalitati de intarziere aferente TVA.

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

### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate în contestatie:**

În ceea ce privește susținerea contestatarii cu privire la extinderea perioadei verificate de la 3 ani al 5 ani:

**Cauza supusa solutionarii este daca organele fiscale au verificat corect situatia fiscala a cabinetului pe o perioada de 5 ani in conditiile in care din analiza de risc efectuata au rezultat elemente care au condus la prelungirea perioadei de verificare**

**In fapt**, prin contestatia formulata, contribuabila sustine ca inspectia fiscala a vizat o perioada mult mai lunga decat cea prevazuta in mod expres de art. 98 din OG nr. 92/2003, fara a-i fi fost prezentate nici un fel de motive, explicatii elemente pentru aceasta. Echipa de inspectie a solicitat inspectarea documentelor contabile aferente unei perioade de 5 ani cu privire la modul de calcul, declarare si plata al taxei pe valoare adaugata.

Contribuabila solicita constatarea nulitatii si dispunerea restrangerii perioadei de inspectare la ultimii 3 ani, respectiv 2011-2013 pentru taxa pe valoare adaugata, cu consecinta anularii sumelor evidentiata de plata pentru anii 2009-2010, in valoare de 6.295 lei, precum si a majorarilor aferente acestora.

In cadrul raportului de inspectie fiscala organele fiscale au precizat faptul ca "contribuabilul nu a depus declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile/ prestarile intracomunitare de bunuri aferenta trimestrului II 2012".

Potrivit precizarilor Administratia sector 2 a Finantelor Publice din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei " din analiza de risc efectuata de organele inspectie fiscala s-a constatat ca, contribuabila a inregistrat la finele anului 2010 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 69,72%, la finele anului 2011 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 82,45%, la finele anului 2012 o pondere a cheltuielilor deductibile in total venituri de 93,46%.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 67<sup>1</sup>, art. 94 si art. 98 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

**"Art. 67<sup>1</sup> (1) Pentru stabilirea corectă a situației fiscale a contribuabililor, organul fiscal poate proceda la o verificare documentară.**

**(2) Verificarea documentară constă în efectuarea unei analize de coerență a situației fiscale a contribuabilului, pe baza documentelor existente la dosarul fiscal al contribuabilului, precum și pe baza oricăror informații și documente transmise de terți sau deținute de organul fiscal, care au relevanță pentru determinarea situației fiscale."**

**"Art. 94 (1) Inspectia 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) Inspectia 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 (...).”

**“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 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 a altor sume datorate bugetului general consolidat.”**

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, se reține că inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

Din avizul de inspecție fiscală emis de organul fiscal nr. ..., comunicat contribuabilului în data de 06.03.2014, rezultă faptul că aceasta a fost instituită de verificarea situației fiscale de la ultima verificare.

De altfel, în sarcina contestatarii a fost emisă și Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. ..., necontestată, prin care i s-a dat termen de depunere a Declarației recapitulative privind livrarile/achizițiile/prestarile intracomunitare de bunuri – cod 390 aferentă trimestrului II 2012 prin care să declare și achiziția de Norton Account în suma de o lei, astfel că motivarea contestatarii nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei.

În speta, chiar dacă alin. 3 din art. 98 Cod procedura fiscală face referire la termenul de 3 ani fiscali, organul fiscal a stabilit că perioada supusă inspecției se încadrează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, fiind în acord cu dispozițiile art. 98 alin. 1 și art. 94 Cod procedura fiscală.

Solicitarea constatării nulității deciziei de impunere pe motiv că inspecția fiscală nu a fost efectuată pe perioada de 3 ani este neîntemeiată și urmează a fi respinsă.

### **3.2 Referitor la taxa pe valoare adăugată în suma totală de x lei**

Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației sector 2 a Finanțelor Publice au procedat la verificarea **Cabinetului Avocat** MMincheind în acest sens Raportul de inspecție fiscală nr. **a/b** emitând Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. ..., prin care s-au stabilit următoarele obligații:

- x lei reprezentând TVA suplimentară de plată;
- y lei reprezentând accesorii TVA.

TVA în suma totală de plată x lei provine din:

1. TVA colectată suplimentară în suma de j lei provine din:

- a lei – TVA aferentă facturilor emise în luna ianuarie 2009 conform prevederilor art. 140 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei – TVA aferentă facturilor nr. 100-69/01.11.2009, nr. 300-63/10.06.2010 și nr. 600-53/29.09.2013 înregistrate eronat în evidența contabilă și deconturile de TVA, contrar prevederilor art. 140, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare;

- v lei - TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol, conform prevederilor art. 128 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA aferenta facturilor nr. 400-30/30.03.2011, nr. 500-67/20.12.2012 si nr. 600-14/01.04.2013 pentru care contribuabilul a colectat taxa pe valoare adaugata in facturile emise si inregistrate in jurnalele de vanzari, dar nu a evidenciat-o in deconturile de TVA depuse la organul fiscal.

*2. TVA nedeductibila in suma de h lei provine din:*

- n lei– diferenta dintre TVA dedusa din deconturile de TVA si cea inregistrata in jurnalele de cumparari, in sensul ca taxa pe valoare adaugata dedusa in jurnalele de cumparari este mai mare decat cea declarata in deconturile de TVA;

- n lei– TVA dedusa de pe facturi emise de furnizori care nu sunt inregistrati in scopuri de TVA;

- b lei– TVA aferenta facturilor (energie electrica si servicii internet) emise pe numele persoanei fizice contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa de pe bonuri de casa de marcat, altele decat cele pentru combustibil auto, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa pentru perioada 01.08.2011-31.12.2011 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna Marinescu Mihaela Magdalena, in calitate de reprezentant legal al Cabinetului de avocat Marinescu Mihaela Magdalena, si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– 50% din TVA dedusa in perioada 2012-2013 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna MMM in calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat MMM si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- w lei– 50% TVA dedusa aferenta achizitiei unui autoturism MBW COOPER S conform invoice 320538/29.03.2012, care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile.

**Societatea nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la TVA in suma totala de 5.757 lei, care se compune din:**

- n lei– TVA colectata aferenta facturilor nr. 100-69/01.11.2009, nr. 300-63/10.06.2010 si nr. 600-53/29.09.2013 inregistrate eronat in evidenta contabila si deconturile de TVA, contrar prevederilor art. 140, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare;

- n lei– TVA colectata aferenta facturilor nr. 400-30/30.03.2011, nr. 500-67/20.12.2012 si nr. 600-14/01.04.2013 pentru care contribuabilul a colectat taxa pe valoare adaugata in facturile emise si inregistrate in jurnalele de vanzari, dar nu a evidenciat-o in deconturile de TVA depuse la organul fiscal;

- - n lei– diferenta dintre TVA dedusa din deconturile de TVA si cea inregistrata in jurnalele de cumparari, in sensul ca taxa pe valoare adaugata dedusa in jurnalele de cumparari este mai mare decat cea declarata in deconturile de TVA;

- n lei– TVA dedusa de pe facturi emise de furnizori care nu sunt inregistrati in scopuri de TVA;

- n lei– TVA dedusa de pe bonuri de casa de marcat, altele decat cele pentru combustibil auto, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa pentru perioada 01.08.2011-31.12.2011 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna Marinescu Mihaela Magdalena, in calitate de reprezentant legal al Cabinetului de avocat Marinescu Mihaela Magdalena, si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– 50% din TVA dedusa in perioada 2012-2013 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna MMM in calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat MMM si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile.

### **3.2.1 Referitor la TVA nedeductibila in suma k lei ( b lei+ w lei+ q lei):**

**Cauza supusa solutionarii este daca societatea are drept de deducere pentru TVA in suma de k lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.**

**In fapt**, organele de control din cadrul AFP Sector 2 au efectuat control la **MMM**, care s-a finalizat prin incheierea Raportului de inspectie fiscala nr. **a/b** care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. ..., pe numele cabinetului, prin care s-au stabilit suplimentar TVA de plata in suma de **x lei**, dobanzi de intarziere in suma de y lei si penalitati de intarziere in suma de z lei.

Perioada supusa inspectiei fiscale este 01.02.2009-31.12.2013.

Cabinetul de avocatura s-a inregistrat in scopuri de TVA incepand cu data de 01.02.2009, perioada de raportare este trimestriala pentru 01.02.2009 pana la 31.12.2009.

In anul 2010 contribuabila a efectuat operatiuni intracomunitare, astfel aceasta devine platitor de TVA lunar incepand cu data de 01.01.2010.

In perioada 01.01.2013-31.12.2013 contribuabila aplica sistemul TVA la incasare.

In perioada supusa inspectiei fiscale generale TVA deductibila provine in principal din achizitii de bunuri – de mijloace fixe (autoturisme, mobilier, laptop-uri, videoproiector, etc) si obiecte de inventar, combustibil, materiale consumabile, utilitati, intretinere si reparatii auto, protocol, amenajare punct de lucru (adezivi, glet, ipsos, vopsea, profile, coltare, robineti, coturi, tevi, gresie, faianta, materiale electrice, mortar, ciment, etc), prestari servicii terti.

In urma inspectiei fiscale baza impozabila s-a modificat cu suma de l lei careia ii corespunde TVA neadmisa la deducere in suma de k lei reprezentand:

- b lei– TVA aferenta facturilor (energie electrica si servicii internet) emise pe numele persoanei fizice contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- w lei– 50% TVA dedusa aferenta achizitiei unui autoturism MBW COOPER S conform invoice 320538/29.03.2012, care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- q lei – TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile.

**In drept**, in conformitate cu dispozitiile art. 145, art. 145<sup>1</sup> si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

**”Art. 145. - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:**

**a) operațiuni taxabile.”**

**„Art. 145<sup>1</sup>- (1) Prin excepție de la prevederile [art. 145](#) se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

- vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
- vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
- vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
- vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
- vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
- vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin.(1) fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la [art. 145](#) și [art. 146](#) – [147](#)<sup>1</sup>.

(6) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.”

Norme metodologice:

45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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. (...)

(6) În scopul aplicării art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

(i) servicii de urgență reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare;

(ii) servicii de pază și protecție reprezintă vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

(iii) servicii de curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene.

Exercitarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145<sup>1</sup> alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;(...)

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145<sup>1</sup> 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.”

**"Art. 146.- (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:**

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie prestate in beneficiul sau, sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute la art. 155 alin. (5) [...]”.

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 care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1<sup>2</sup>) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art.145 alin. (1<sup>1</sup>) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizițiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci **sa si demonstreze ca bunurile si serviciile facturate au fost achizitionate si prestate efectiv in folosul operatiunii taxabile respective. De altfel, simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de catre contribuabili.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele :

Referitor la TVA aferente cheltuielilor nedeductibile in suma de q lei:

Din raportul de inspectie fiscala nr. **a/b** rezulta ca baza impozabila s-a modificat cu suma de n lei careia ii corespunde TVA neadmisa la deducere in suma de n lei printre care reprezentand si suma de n lei, TVA dedusa aferenta achizițiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizării de operatiuni taxabile.

Contribuabila a achizitionat bunuri si servicii care nu sunt aferente realizării de operatiuni taxabile si anume:

- materiale de constructii necesare amenajarii punctului de lucru, constind in: adezivi, glet, ipsos, vopsea, profile, coltare, robineti, coturi, tevi, gresie, faianta, materiale electrice, mortar, ciment, etc.;
- achizitii de bunuri si servicii in proportie de 50% pentru partea utilizata in interes personal (cuptor, plita, cada, galerii, carpete, mobilier, etc) aferenta punctului de lucru;
- orteza lombosacrala, robot de bucatarie, carti, prestari servicii mezoterapie, etc.

Cabinetul de avocatura functioneaza in doua locatii si anume:

- Bucuresti, sector 2, ... unde are declarat sediul social in baza contractului de inchiriere inregistrat la Administratia sector 2 a Finantelor Publice sub nr. ..., suprafata alocata biroului de avocatura fiind de 100%;
- Bucuresti, sector 2, ... unde are declarat punct de lucru in baza contractului de comodat incheiat in data de 01.11.2009 pe o perioada de 10 ani, suprafat alocata



biroului de avocatura fiind in proportie de 50%, diferenta fiind utilizata in interes personal.

Contribuabila contesta TVA doar suma de q lei aferenta achizitiilor de materiale de constructii aferente amenajarii punctului de lucru (adevizi, glet, ipsos, vopsea, profile, colatre, robineti, coturi, tevi, mortar, ciment) sustinand urmatoarele:

- organul fiscal considera ca nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile;

- organele de inspectie fiscala au ignorat documentele justificative puse la dispozitie de contribuabila atunci cand a respins la deducere cheltuielile aferente amenajarii punctului de lucru si TVA aferenta acestora;

- nu a tinut cont de prevederile contractului incheiat pentru punctul de lucru (art. IV, litera b, punctul 7), contract conform caruia cabinetul de avocat in calitate de comodatar, isi asuma in mod expres obligatia de a efectua amenajarile ce ii sunt necesare in vederea desfasurarii activitatii.

In ceea ce priveste deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor efectuate cu investitiile pentru amenajarea sediului pentru imobilul folosit pentru activitatea desfasurata, dupa cum au constatat organele de inspectie fiscala, in speta sunt incidente si prevederile art. 1420, art. 1421, art. 1447, art. 1448, art. 1561, art. 1564 si art. 1569 din Codul civil:

*"Art. 1420. - **Locatorul** este dator, prin insasi natura contractului, fara sa fie trebuinta de nici o stipulatie speciala:*

*1. [...]*

*2. de **a-l mentine in stare de a putea servi la intrebuintarea** pentru care a fost inchiriat sau arendat;*

*3. de **a face ca locatarul sa se poata folosi neimpiedicat in tot timpul locatiunii.**"*

*"Art. 1421. - **Locatorul trebuie sa tradea (predea) lucrul in asa stare, incat sa poata fi intrebuintat.***

*In cursul locatiunii, trebuie sa se faca toate acele reparatii ce pot fi necesare, **afara de micile reparatii (reparatii locative) care prin uz sunt in sarcina locatarului.**"*

*"Art. 1447. - **Reparatiile mici numite locative, ce raman in sarcina locatarului, daca nu s-a stipulat din contra, sunt acele pe care obiceiul locului le considera de astfel si intre altele sunt urmatoarele:***

*- reparatia vetrei sobelor, a gurii lor, a capacelor s.c.l. a stricarii tencuielii din partea de jos a peretilor camerei si a altor locuri de locuinta pana la inaltimea de un metru;*

*- la parchet si dusumele, intrucat **numai unele bucati sunt stricate;***

*- a geamurilor, intrucat sfaramarea lor nu ar fi urmat din cauza unei intamplari extraordinare ori fortei majore, **de care nu poate fi responsabil locatarul;***

*- a usilor, ferestrelor, broastelor, verigilor si altfel de incuietori."*

*"Art. 1448. - **Niciuna din reparatiile reputeate locative nu cad in sarcina locatarului cand stricaciunile au fost cauzate prin vechime sau forta majora.**"*

*"Art. 1561. - Comodatul este **esential gratuit.**"*

*"Art. 1564 - **Comodatarul este dator sa ingrijeasca, ca un bun proprietar, de conservarea lucrului imprumutat, si nu poate sa se serveasca decat la trebuinta determinata prin natura lui, sau prin conventie, sub pedeapsa de a plati daune-interese, de se cuvine.**"*

*"Art. 1569. - Comodatorul, facand **speze necesare la uzul lucrului imprumutat, nu poate sa le repete.**"*

Cu privire la deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor privind amenajarea bunurilor imobile care fac obiectul unui contract de comodat, **"Comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de intretinere)**, neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli, care sunt un accesoriu al folosintei."

Potrivit doctrinei juridice, **comodatarul suporta cheltuielile necesare folosintei lucrului (de exemplu, reparatiile locative ale casei)**, neavand dreptul sa ceara restituirea acestor cheltuieli (art. 1569 din Codul civil), care sunt un accesoriu al folosintei. (...)

**Sunt cheltuieli deductibile, respectiv TVA este deductibila doar pentru acele cheltuieli realizate cu functionarea si intretinerea bunului care fac obiectul contractului de comodat, utilizat in scopul afacerii.**

Prin urmare, potrivit dispozitiilor legale mai sus citate, rezulta ca **sunt deductibile fiscal numai TVA aferenta cheltuielilor cu functionarea si intretinerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat si numai pentru partea aferenta utilizarii in scopul afacerii.**

Dispozitiile fiscale in materie sunt intarite si de doctrina juridica referitoare la contractul de comodat, potrivit careia comodatarul este obligat sa suporte doar cheltuielile **necesare** folosintei lucrului, respectiv doar reparatiile mici numite si locative, care reprezinta un accesoriu al folosintei. Obligatia comodatarului de a intretine imobilul ca un bun proprietar implica obligatia acestuia de a efectua reparatii mici (locative, de intretinere a imobilului) pe perioada derularii contractului, iar la sfarsitul contractului sa-l predea in starea initiala, **astfel ca orice obligatie suplimentara asumata de comodatar vizand reparatii capitale, modernizari si orice alte reparatii care nu rezulta din folosinta lucrului, fiind in sarcina proprietarului comodant, excede naturii contractului de comodat.**

Astfel, pe de o parte, se retine ca reparatia capitala, amenajarea si modernizarea (ce implica cheltuieli de reamenajare, lucrari de constructii, etc) unui imobil care nu este in patrimoniul afacerii **nu pot fi considerate in niciun caz drept cheltuieli necesare cu intretinerea si conservarea lucrului luat cu imprumut**, singurele care sunt specifice uzului unui bun care nu este in proprietatea persoanei care-l foloseste.

Prevederile contractului de comodat nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, cata vreme ele exced naturii comodatului ca imprumut de folosinta imobilul respectiv fiind proprietatea doamnei Marinescu Mihaela Magdalena, iar organele fiscale, la stabilirea sumei unui impozit, nu sunt tinute de continutul clauzelor unui contract, avand posibilitatea sa reincadreze forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei.

De altfel, **din punct de vedere fiscal, pentru bunurile care nu sunt in patrimoniul afacerii (inchiriate, in comodat etc.), nu sunt deductibile decat cheltuielile de intretinere si functionare a bunurilor, si TVA aferenta acestora** folosite strict in interesul afacerii si nicidecum eventualele *cheltuieli utile* care sporesc valoarea bunurilor, *dar pe care, potrivit practicii judiciare si doctrinei juridice in materie, proprietarul este dator sa le restituie posesorului care le-a facut.*

In speta, din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca punctul de lucru al Cabinetului de avocatura MMM din Bucuresti, sector 2, ... si domiciliul doamnei MMM

Contribuabila nu a prezentat in justificare documente din care sa reiasa faptul ca achizitiile de materiale de constructii sunt destinate functionarii si intretinerii parti din imobil dat in comodat, ori dreptul de deducere este conditionat tocmai de destinarea bunurilor si serviciilor achizitionate asa cum precizeaza art. 145, alin. (2), lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata.

Mai mult, referitor la TVA aferenta cheltuielilor cu lucrarile de amenajare, contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea punctului de lucru, respectiv, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrari, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora precum si locul unde acestea au fost efectuate.

De altfel, la restituirea acestui spatiu proprietarului, lucrarile efectuate devin avantajul persoanei fizice care a dat spatiul in comodat. Intrucat comodatul este un contract cu titlu gratuit, rezulta ca nu sunt indeplinite conditiile prevazute de dispozitiile art. 946 din Codul civil, potrivit carora "una din parti voieste a procura, fara echivalent, un avantaj celeilalte", ori in cazul contractului de comodat, comodantul trebuie sa creeze un avantaj comodatarului si nu invers.

In contextul celor expuse, se retine ca, in cazul in speta au fost efectuate investitiile asupra unui bun luat in comodat, ce nu pot fi considerate drept cheltuieli cu intretinerea si functionarea bunului respectiv pentru a fi deductibil fiscal TVA aferenta acestor cheltuieli.

In acest sens, prevederile contractului de comodat incheiat in data de 01.11.2009, prin care comodatarii Cabinetului de avocatura MMMse obliga fata de comodanta MMMsa suporta, pe langa cheltuielile de imbunatatire, si cheltuielile de amenajare ale imobilului - locuinta de domiciliu si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei, **fiind efectuate in interesul si in folosul personal al proprietarului imobilului – persoana fizica.**

De asemenea, la art. 64 si art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare se specifica:

**“Art. 64. – Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.**

**“Art. 65. - Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal”.**

Contribuabila nu a depus alte documente in sustinerea contestatiei care sa modifice cele constatate de organele de inspectie fiscala.

Prin urmare, rezulta ca Administratia sector 2 a Finantelor Publice a stabilit in mod corect ca este nedeductibila din punct de vedere fiscal, TVA aferenta cheltuielilor cu investitiile pentru amenajarea imobilului proprietate personala, folosit ca punct de lucru, intrucat acestea nu reprezinta cheltuielile datorate folosintei imobilului (reparatii locative), conform contractului de comodat care, potrivit legii, cad in sarcina comodatarii, drept pentru care contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata pentru acest caput de cerere.

Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de b lei aferenta facturilor (energie electrica si servicii internet) emise pe numele persoanei fizice:

Contribuabila a dedus TVA aferenta facturilor de energie electrica si servicii internet emise pe numele persoanei fizice, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, modificata si completata, coroborat cu pct. 46, alin (1) din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Contribuabila contesta TVA suma de b lei aferenta facturilor de energie electrica si servicii internet emise pe numele persoanei fizice solicitand ca aplicarea art. 146 alin. 1 din Legea nr. 571/2003 invocata de echipa de inspectie fiscala sa se faca in conformitate cu dispozitiile punctului 38 al Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003, conform carora “ sunt cheltuieli deductibile si cele efectuate pentru intretinerea si functionarea spatiilor folosite pentru desfasurarea afacerilor chiar daca documentele sunt emise pe numele proprietarului si nu pe numele contribuabilului.”

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei solicitarea contestatarei cu privire la aplicarea art. 146 din Legea nr 571/2003 in conformitate cu punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, deoarece dispozitiile punctului 38 sunt normele metodologice de aplicare a art. 48 care se refera la „Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente determinat pe baza contabilitatii in partida simpla”, respectiv la cheltuieli deductibile in scopul realizarii veniturilor, iar art. 146 se refera la “deducerea taxei pe valoare adaugata”.

Prin urmare, rezulta ca organul fiscal a stabilit in mod corect ca este nedeductibila TVA aferenta facturilor de energie electrica si servicii de internet emise pe numele persoanei fizice, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la cele afirmate in aceasta referitor la suma de q lei.

Referitor la TVA nedeductibila in suma de w lei aferenta achizitiei unui autoturism:

Organul fiscal a respins 50% TVA dedusa aferenta achizitiei unui autoturism BMW COOPER S conform invoice ..., care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> „ Limitari speciale ale dreptului de deducere” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin ORG nr. 34/2009 si modificat prin OUG nr. 125/2011.

Contribuabila precizeaza in sustinerea cauzei urmatoarele:

- organul fiscal a stabilit in mod ilegal aceasta obligatie incalcannd prevederile art. 7 si art. 13 din Carta drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, precum si art. 24 din Constitutia Romaniei;
- echipa de inspectie fiscala a ignorat Certificatul nr. ... emis de Administratia Finantelor publice sector 2 la data de 28.06.2012, cu privire la autoturismul in cauza, prin care i s-a comunicat faptul ca nu datoreaza TVA pentru achizitia intracomunitara;
- considera ca aplicarea taxei pe valoare adaugata pentru aceasta achizitie, precum si calcularea de majorari si penalitati fara anulara prealabila a certificatului mentionat, constituie o incalcare flagranta atat a drepturilor contribuabilului cat si a prevederilor legale in materie fiscala.

Organul fiscal nu a acceptat la deducere cota de 50% TVA aferenta achizitiei de combustibil pentru urmatoarele motive:

- pentru a fi exceptate de la limitarea dreptului de deducere autoturismul trebuie sa fie utilizat exclusiv pentru transportul personalului la si de la locul de desfasurare a activitatii, sub rezerva indeplinirii cumulative a celor doua conditii, respectiv atunci cand exista dificultati evidente de a gasi alte mijloace de transport pentru transportul angajatilor la si de la resedinta acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului si atunci cand exista un acord colectiv intre angajator si angajati prin care angajatorul se obliga sa asigure gratuit acest transport;
- contribuabilul nu are salariati;
- faptul ca autoturismele au fost utilizate pentru deplasare la sediul clientilor sau al instantelor, deci in interesul desfasurarii activitatii nu poate fi luat in considerare avand in vedere ca limitarea speciala a dreptului de deducere prevazuta la art. 145<sup>1</sup> alin (1) din Codul fiscal, articol nou introdus de OUG nr. 34/2009 vizeaza tocmai acele autoturisme folosite in interesul activitatii taxabile, cu exceptiile enumerate in textul de lege.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei motivatia faptului ca echipa de inspectie fiscala a ignorat Certificatul nr. ... emis de Administratia Finantelor publice sector 2 la data de 28.06.2012, cu privire la autoturismul in cauza, prin care i s-a comunicat faptul ca nu datoreaza TVA pentru achizitia intracomunitara, tinand cont ca insasi contribuabila a ignorat certificatul fiscal deducandu-si in integralitate TVA aferent achizitiei intracomunitare, asa cum rezulta din decontul TVA 300 aferent primului trimestru 2012 inregistrat de contribuabila pe internet sub nr. ....

Astfel, aceasta a inregistrat TVA aferenta achizitiei intracomunitare:

- la indicatorul Comert intracomunitar si in afara UE la punctul 5 din decont „ Achizitii intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), din care: - n lei, TVA n lei;
- la indicatorul Comert intracomunitar si in afara UE la punctul 5.1 din decont „ Achizitii intracomunitare pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), iar furnizorul este inregistrat in scopuri de TVA in statul membru din care a avut loc livrarea intracomunitara valoare achizitie -n lei, TVA n lei;
- la indicatorul Achizitii intracomunitare de bunuri si alte achizitii de bunuri si servicii impozabile in Romania la punctul 18 ” achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), din care: - valoare n, TVA – n lei;
- la indicatorul Achizitii intracomunitare de bunuri si alte achizitii de bunuri si servicii impozabile in Romania la punctul 18.1 ” achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata TVA (taxare inversa), iar furnizorul este inregistrat in scopuri de TVA in statul membru din care a avut loc livrarea -n lei, TVA n lei.

De altfel, Certificatul din care rezulta ca nu datoreaza taxa pe valoare adaugata in Romania a fost emis la solicitarea depusa de Cabinetul de avocat MMMnr. ... din data de 25.06.2012 desi aceasta era platitoare de TVA din data de 01.02.2009 si nu avea dreptul solicitarii acestui certificat.

Din prevederile legale rezulta ca, limitarea la 50% din dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice conditioneaza incadrarea in exceptie prin trimiterea la caracterul exclusiv al utilizarii autoturismelor pentru destinatiile anume precizate.

Cu privire la faptul ca organul fiscal a stabilit in mod ilegal aceasta obligatie incalcand prevederile art. 7 si art. 13 din Carta drepturilor si obligatiilor contribuabililor pe timpul desfasurarii inspectiei fiscale, precum si art. 24 din Constitutia Romaniei, din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta faptul ca doamna MMM, in calitate de reprezentant al Cabinetului de avocat MMM a fost instiintata in data de 27.05.2014 despre discutia finala (Anexa 15 din raportul de inspectie fiscala) iar din Declaratia acesteia (anexa nr. 16 din raportul de inspectie fiscala) rezulta ca „nu formuleaza punct de vedere cu privire la constatările inspectie fiscale”

Prin urmare, rezulta ca organul fiscal a stabilit in mod corect ca sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal, 50% din dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la cele afirmate in aceasta referitor la suma de w lei.

### **3.2.2. Referitor la TVA nedeductibila in suma 3.891 lei ( -nlei + n lei+ n lei+ n lei+ n lei+ n lei):**

**In fapt**, prin contestatia formulata de Cabinetul de avocat MMM nu prezinta motivele de fapt si de drept cu privire la TVA nedeductibil in suma de n lei, care se compune din:

- n lei– diferenta dintre TVA dedusa din deconturile de TVA si cea inregistrata in jurnalele de cumparari, in sensul ca taxa pe valoare adaugata dedusa in jurnalele de cumparari este mai mare decat cea declarata in deconturile de TVA;

- n lei– TVA dedusa de pe facturi emise de furnizori care nu sunt inregistrati in scopuri de TVA;

- n lei– TVA dedusa de pe bonuri de casa de marcat, altele decat cele pentru combustibil auto, contrar prevederilor art. 146, alin (1), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa pentru perioada 01.08.2011-31.12.2011 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna Marinescu Mihaela Magdalena, in calitate de reprezentant legal al Cabinetului de avocat Marinescu Mihaela Magdalena, si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– 50% din TVA dedusa in perioada 2012-2013 aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismelor utilizate de catre doamna MMM in calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat MMM si care nu se incadreaza in exceptiile art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- n lei– TVA dedusa aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabilul nu a prezentat dovezi obiective ca sunt aferente realizarii de operatiuni taxabile.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

**“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:**

**a) datele de identificare a contestatorului;**

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum și stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

**"Art. 213 - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei."**

De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

**"2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."**

Se reține că prin contestația formulată, Cabinetul de avocatură nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază acest capăt de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezultă că în contestație Cabinetul de avocatură trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; în ceea ce privește TVA în suma de n lei ( -3.073 lei + n lei+ n lei+ n lei+ n lei+ n lei), contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească*”.

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva TVA în suma de n lei ( -n lei + n lei+ n lei+ n lei+ n lei+ n lei), nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la acest capăt de cerere, contestația se va respinge ca nemotivată.

### **3.2.3 Referitor la TVA colectată în suma o lei ( a lei + v lei):**

**Cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală are drept de a colecta TVA în suma de o lei, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.**

**In fapt**, organele de inspecție fiscală au procedat la colectarea TVA în suma de o lei, care se compune din:

- a lei – TVA aferente facturilor emise în luna ianuarie 2009 conform prevederilor art. 140 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

- v lei - TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol, conform prevederilor art. 128 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal;

Referitor la tva colectat in suma de a lei, aferenta facturilor emise in luna ianuarie 2009:

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 137, art. 140 si art. 152 din Legea nr. 571/2003 prin Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare in perioada supusa verificarii:

"Art. 137. – (1) **Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:**

a) **pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].**

„Art. 140. – (1) **Cota standard este de 19%, respectiv 24% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotelor reduse**”.

In temeiul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal si a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal:

"Art. 152. - (6) **Persoana impozabila care aplica regimul special de scutire si a carei cifra de afaceri, prevazuta la alin. (2), este mai mare sau egala cu plafonul de scutire in decursul unui an calendaristic, trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA, conform art. 153, in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului. Data atingerii sau depasirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice urmatoare celei in care plafonul a fost atins sau depasit. Regimul special de scutire se aplica pana la data inregistrării in scopuri de TVA, conform art. 153. Daca persoana impozabila respectiva nu solicita sau solicita inregistrarea cu intarziere, organele fiscale competente au dreptul sa stabileasca obligatii privind taxa de plata si accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit sa fie inregistrat in scopuri de taxa, conform art. 153.**

Norme metodologice:

"62. (2) **In cazul in care persoana impozabila a atins sau a depasit plafonul de scutire si nu a solicitat inregistrarea conform prevederilor art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, organele fiscale competente vor proceda dupa cum urmeaza:**

a) **in cazul in care nerespectarea prevederilor legale este identificata de organele de inspectie fiscala inainte de inregistrarea persoanei impozabile in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze daca ar fi fost inregistrata normal in scopuri de taxa conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsa intre data la care persoana respectiva ar fi fost inregistrata in scopuri de taxa daca ar fi solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea si data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodata, organele fiscale competente vor inregistra din oficiu aceste persoane in scopuri de taxa. Prin ordin al presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala se va stabili data de la care persoanele respective vor fi inregistrate in scopuri de taxa;"**

Avand in vedere dispozitiile legale de mai sus, rezulta ca, in cazul persoanelor impozabile care nu au solicitat in termenul prevazut de lege inregistrarea lor in scopuri de taxa, organele fiscale sunt indreptatite sa solicite plata la buget a taxei pe care aceste persoane ar fi datorat-o daca ar fi fost inregistrate normal in scopuri de taxa, cu respectarea conditiilor si obligatiilor specifice ale persoanelor inregistrate in scopuri de TVA.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

In urma inspectiei fiscale s-a constatat faptul ca in luna noiembrie 2008 Cabinetul de avocatura a depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire prevazut la art. 152 alin (1) din Legea nr. 571 privind Codul fiscal, devenind platitor de TVA incepand cu 01.01.2009. Astfel, contribuabila avea obligatia ca pentru veniturile obtinute in luna ianuarie sa emita facturi

pentru care sa colecteze taxa pe valoare adaugata incepand cu data de 01.01.2009 si sa indeplineasca toate obligatiile ce decurg din aceasta calitate.

Pentru luna ianuarie 2009 organele fiscale au colectat taxa pe valoarea adaugata aferenta facturilor emise in suma de a lei, in conformitate cu art. 140 alin. (1) coroborat cu art. 137 alin (1), lit a) din Codul fiscal.

Prin contestatia formulata Cabintul de avocatura sustine ca organele de inspectie fiscala au calculat TVA in afara perioadei de inspectie, perioada care incepe la 01.02.2009. Mai mult, dreptul de a calcula si solicita la plata TVA a fost prescrist, avand in vedere ca termenul de la care incepe sa curga dreptul organul organelor fiscale de a efectua recalculari este data la care a luat nastere obligatia de inregistrare in regim TVA, respectiv 10 noiembrie 2008, iar acest drept trebuia exercitat incepand cu aceasta data, in interiorul termenului de prescriptie de 5 ani, calculat conform art. 91 alin 1 din OG nr. 92/2003, republicata.

In speta, **MMM** a depasit plafonul de scutire in luna noiembrie 2008, ar fi trebuit sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA pana la data de 10.12.2008.

In consecinta, in temeiul art. 152 alin. (6) teza ultima din Codul fiscal si a pct. 62 alin. (2) lit. b) din Codul fiscal, **organele de inspectie fiscala au fost pe deplin indreptatite sa solicite persoanei contestatare, printr-o decizie de impunere emisa in temeiul procedurii fiscale specifice, taxa ce trebuia colectata in luna ianuarie 2009** in quantum de a lei, respectiv taxa colectata pentru operatiunile taxabile realizate in luna ianuarie 2009.

Reiese, asadar, ca organele de inspectie fiscala au stabilit prin decizia de impunere quantumul diferentei de TVA in raport de taxa colectata de contribuabila prin facturile emise.

Avand in vedere cele mai sus prezentate, rezulta ca in mod corect organul de control a stabilit ca Cabinetul individual de avocatura MMM a devenit platitor de TVA incepand cu data de 01.01.2009, intrucat a depasit plafonul prevazut de regimul special de scutire prevazut la art. 152 in luna noiembrie 2008 si a colectat TVA aferenta facturilor emise in luna ianuarie 2009, in suma totala de a lei.

Sustinerea contestatarei privind implinirea termenului de prescriptie nu poate fi retinuta in solutionarea cauzei, avand in vedere ca termenul de prescriptie incepe sa curga in functie de momentul nasterii creantei fiscale reprezentata de dreptul organelor fiscale la perceperea impozitelor datorate bugetului de stat si, corelativ, a obligatiei contribuabilei de a plati aceste impozite, asa cum rezulta din prevederile art. 91 alin. (2) coroborate cu cele ale art. 21 alin. (2) lit. a) si art. 22 lit. a) din Codul de procedura fiscala.

In speta, se retine faptul ca organele fiscale au stabilit obligatii fiscale constand in TVA datorata bugetului general consolidat incepand cu luna ianuarie 2009, pentru care termenul de prescriptie incepe sa curga de la data de 1 ianuarie 2010 si se implineste la data de 31 decembrie 2014. De altfel, chiar si pentru trimestrul IV 2008 termenul de prescriptie curge de la 01.01.2010 ( nasterea creantei fiscale are loc in ianuarie 2009 - termen de depunere decont).

Ca atare, organele fiscale au fost indreptatite sa procedeze la stabilirea TVA suplimentar de plata intrucat nu era implinit termenul de prescriptie pentru stabilirea obligatiei contribuabilei de plata la bugetul de stat a taxei pe valoarea adaugata.

In consecinta, avand in vedere cele anterior prezentate, contestatia formulata de Cabinetul individual de avocatura MMM, urmeaza a se respinge ca neintemeiata cu privire la TVA in suma de a lei.

Referitor la TVA colectata in suma de v lei, aferenta depasirii cheltuielilor de protocol:

Organele de inspectie fiscala au stabilit ca este nedeductibila fiscal TVA aferenta cheltuielilor de protocol in suma totala de v lei, intrucat urmare stabilirii unor diferente suplimentare de cheltuieli nedeductibile pentru anul 2010.



Cabinetul de avocatura prin contestatia formulata sustine urmatoarele:

- valoarea nu este corect calculata in conditiile in care echipa de inspectie fiscala a marit baza impozabila a venitului realizat, astfel incat cota de 2% aplicabila nu mai poate fi aceeaasi cu cea constatata de echipa de inspectie fiscala si care fusese calculata initial asupra unui plafon mai mic al bazei de impunere;

- prin recalcularea valorii de amortizare a mijloacelor fixe si prin sumele acordate la deducere de echipa de inspectie fiscala, s-a modificat baza impozabila, astfel incat se impune si recalcularea plafonului cheltuielilor de protocol, procentul de 2% aplicandu-se la baza de impozitare marite si, in consecinta, si recalcularea TVA deductibila aferente acestora.

**In drept**, conform dispozitiilor art. 48 si art. 128 alin (8) din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

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

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

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

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

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

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

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

**b)** cheltuielile de **protocol**, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6). (...)

**(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.**”

“**Art. 128. - (8)** Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1):

[...] **f)** acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de sponsorizare, de mecenat, de protocol/reprezentare, precum și alte destinații prevăzute de lege, în condițiile stabilite prin norme.”

Norme metodologice

(11) În sensul [art. 128](#) alin. (8) lit. f) din Codul fiscal:

„**a)** bunurile acordate gratuit în cadrul acțiunilor de protocol nu sunt considerate livrări de bunuri dacă valoarea totală a bunurilor acordate gratuit în cursul unui an calendaristic este sub plafonul în care aceste cheltuieli sunt deductibile la calculul impozitului pe profit, astfel cum este stabilit la [titlul II](#) al Codului fiscal.”

Potrivit dispozitiilor legale de mai sus, rezulta ca sunt deductibile fiscal cheltuielile de protocol numai daca se încadrează în plafonul legal stabilit cu privire la modul de calcul a venitului net din activități independente.

Din precizarile organului de inspectie fiscala rezulta cu privire la cheltuielile de protocol aferente anului 2009 urmatoarele:

- cheltuieli de protocol deductibile ca urmare a inspectiei fiscale = x lei
- TVA de dedus aferenta cheltuielilor de protocol deductibile fiscale = x lei
- TVA dedusa de contribuabil aferenta cheltuielilor de protocol = x lei
- diferenta TVA colectata aferenta depasirii cheltuielilor de protocol = v lei.

Motivarea contestatarei vizand faptul ca baza de impozitare s-a marit este neintemeata in conditiile in care pentru anul 2009 venitul net declarat de contribuabila ese de x lei, iar in urma inspectiei fiscale este de x lei.

Tinand cont de cele prezentate, urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata cu privire la cele afirmate in aceasta referitor la suma de v lei reprezentand TVA aferenta depasirii cheltuielilor de protocol.

#### **3.2.4. Referitor la TVA colectat suplimentar in suma g lei ( w lei+ n lei):**

**In fapt**, prin contestatia formulata de Cabinetul de avocat MMM nu prezinta motivele de fapt si de drept cu privire la TVA colectat suplimentar in suma de 1.866 lei, care se compune din:

- n lei– TVA aferenta facturilor nr. ..., nr. .. si nr. .. inregistrate eronat in evidenta contabila si deconturile de TVA, contrar prevederilor art. 140, alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile csi completarile ulterioare;

- n lei– TVA aferenta facturilor nr. ..., nr. ... si nr. ... pentru care contribuabilul a colectat taxa pe valoare adaugata in facturile emise si inregistrate in jurnalele de vanzari, dar nu a evidenciat-o in deconturile de TVA depuse la oraganul fiscal.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din Codul de procedura fiscala, republicat:

*“Art. 206 - (1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:*

*a) datele de identificare a contestatorului;*

*b) obiectul contestatiei;*

*c) motivele de fapt si de drept;*

*d) dovezile pe care se întemeiaza;*

*e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”*

*“Art. 213 - (5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei.”*

De asemenea, pct. 2.5 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. 2906/2014:

**“2.5. Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”**

Se retine ca prin contestatia formulata, Cabinetul de avocatura nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se întemeiaza acest capat de cerere.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație Cabinetul de avocatura trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată în ceea ce privește TVA în suma de **g lei** ( w lei+ n lei), contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 1169 din Codul Civil, potrivit căruia „*cel ce face o propunere înaintea judecării trebuie să o dovedească*”.

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, precum și faptul că societatea deși se îndreaptă cu contestația și împotriva TVA în suma de **g lei** ( w lei+ n lei), nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cu privire la acest capat de cerere, contestația se va respinge ca nemotivată.

### **3.3 Referitor la suma de y leireprezentand accesorii aferente TVA**

**Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect suplimentar de plata accesoriile in suma de y leiaferente TVA, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.2.1 – 3.2.4 ale prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA, iar, pe de alta parte, societatea nu a prezentat documente sau situatii privind modul de calcul al accesoriilor contestate.**

**In fapt**, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. **a/cs**-au calculat, pentru perioada 25.10.2010-27.05.2013, accesorii in suma de y leiaferente TVA.

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

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

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

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

**„Art. 120 - (1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. „**

Alineatul (1) a fost modificat prin punctul 1. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 03.06.2013.

**“Art. 120<sup>1</sup> (1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:**

**a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, 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.”**

**“Art. 120<sup>1</sup> (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.**

**(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.**

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

Articolul 120<sup>1</sup> a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Având în vedere prevederile legale de mai sus, rezulta că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. În cazul diferentelor suplimentare de creanțe fiscale stabilite de organele de inspecție fiscală dobânzile de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Referitor la accesoriile în sumă de *y* lei aferente TVA individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată de inspecția fiscală nr. 743182/28.05.2014, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina societății reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.2.1 – 3.2.4 ale prezentei decizii s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA, iar, pe de altă parte, societatea nu a depus documente sau situații din care să rezulte că s-au calculat eronat aceste accesorii, rezulta că aceasta datorează și suma de *y* lei, cu titlu de dobânzi și penalități de întârziere, reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept “accessorium sequitur principale”.

Drept pentru care, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Cabinetul de avocat** MMM, cu privire la accesoriile în sumă de *y* lei aferente TVA stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. a/c.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul dispozițiilor art. 48, art. 128, art. 137, art. 140, art. 145, art. 145<sup>1</sup>, art. 146, art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art. 64, art. 65, art. 67<sup>1</sup>, art. 94, art. 98, art. 119, art. 120, art. 120<sup>1</sup>, art. 206 și art. 213 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2906/2014.

## DECIDE

1. Respinge contestația formulată de **Cabinetul de avocat** MMM împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **a/c** emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care s-au stabilit următoarele obligații:

- **x lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar;
- *y* lei reprezentând accesorii TVA.

2. Respinge ca nemotivată contestația formulată de **Cabinetul de avocat** MMM împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. **a/c** emisă de Administrația sector 2 a Finanțelor Publice, prin care a fost stabilită suma de **z lei** reprezentând TVA suplimentar de plată.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul cailor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.