

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
Direcția generală de soluționare a contestațiilor

DECIZIA nr. /2005
privind soluționarea contestației depusa de
EXPERT CONTABIL X

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscala a fost sesizata de Direcția generală a finanțelor publice - Administrația finanțelor publice a - Serviciul control fiscal persoane fizice asupra contestației formulata de **CABINET DE EXPERTIZA CONTABILĂ X** împotriva Deciziei de impunere din 29.03.2005 emisa in baza raportului de inspecție fiscala din 29.03.2005 incheiat de organele de inspecție fiscala ale Direcției generale a finanțelor publice - Administrația finanțelor publice - Serviciul control fiscal persoane fizice.

Contestația are ca obiect sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugata si penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugata.

Contestația a fost depusa in termenul prevăzut de art. 176 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicata, in raport de data deciziei de impunere contestata, respectiv 29.03.2005 si de data inregistrarii contestației la Direcția generală a finanțelor publice, respectiv 20.04.2005, asa cum reiese din stampila aplicata pe contestație.

Vazand ca in speța sunt intrunite condițiile prevăzute de art. 174 si art. 178 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, Agenția Națională de Administrare fiscala, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investita sa se pronunțe asupra contestației.

I. EXPERT CONTABIL X contesta masurile dispuse de organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice - Administrația finanțelor publice - Serviciul control fiscal persoane fizice prin decizia de impunere din 29.03.2005,

precizând următoarele:

In perioada supusa verificării, respectiv 01.01.2000 - 31.10.2001, au fost realizate următoarele venituri:

1) Ca persoana fizica - din activitatea de lichidare judiciara, conform incheierii din 04.08.1999, astfel: salariu lunar si onorariu de 10% din valoarea de vânzare a activelor

2) Ca persoana fizica autorizata - din activitatea de expert contabil desfășurata pe cabinet, in anii 2000 si 2001. Din încasările lunare conform incheierii din 04.08.1999, o suma reprezintă fond pentru plata colaboratorilor si nu venit personal. Astfel, o anumita suma nu poate fi luata in calcul la stabilirea impozitului, nefiind venituri personale.

Masurile dispuse prin decizia de impunere se întemeiază pe aprecieri eronate ale organului de inspecție fiscala. Acesta in mod neîntemeiat a considerat ca activitatea desfășurata in calitate de lichidator judiciar in perioada verificata intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugata.

Activitatea de lichidator judiciar numit in temeiul prevederilor art. 9 din Legea nr. 64/1995, republicata, nu este o activitate profesionala care se desfășoară de o "maniera independenta", asa cum definește atât Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, modificata si completata, precum si Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000. Activitatea de lichidator judiciar este limitata de atribuțiile stabilite de art. 22 si art. 23 din Legea nr. 64/1995, republicata si de cele stabilite prin încheierea judecătoreasca, precum si hotărârile adunării creditorilor si a comitetului creditorilor.

In procedura, poziția expertului contabil de lichidator judiciar se aseamănă cu cea a expertului judiciar, lichidatorul fiind expertul judiciar in materie de lichidări judiciare, expertul contabil fiind nevoit sa dea curs tuturor solicitărilor părților participante la procedura lichidării judiciare, judecător sindic, creditor si chiar debitor, care au dreptul sa verifice, supravegheze si inlocuiasca lichidatorul judiciar. Astfel, activitatea desfășurata ca lichidator judiciar nu este o activitate independenta de natura prestărilor de servicii care intra in sfera de aplicare a TVA, deoarece nu prezintă caracterele raporturilor comerciale de prestări servicii pe baza de contract in care atât expertul contabil X, in calitate de prestator, cat si beneficiarul sunt in poziție de egalitate juridica si nu de subordonare. Având in vedere cele de mai sus, organul de control a calculat in mod

nelegal aferent veniturilor realizate din activitatea de lichidator judiciar, acestea neintrand in sfera de aplicare a TVA.

De asemenea, organul de control a calculat in mod nelegal TVA aferent veniturilor colaboratorilor, precum si aferent veniturilor realizate din activitatea autorizata, deoarece nu s-a depășit plafonul de 50.000.000 lei cerut la art. 6 lit. K pct. 11 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000.

Chiar daca onorariul încasat se cuprinde in sfera de aplicare a TVA, atunci se poate constata ca depășirea plafonului de 50.000.000 lei s-a realizat in luna iunie 2000 prin încasarea onorariului in data de 26.06.2000. Conform art. 25 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 pana la data de 12.07.2000 trebuia depusa declarația de mențiuni privind depășirea plafonului, cabinetul de expertiza contabila devenind plătitor de TVA incepand cu data de 01.08.2000. In aceste condiții, la calculul TVA ar intra doar sumele încasate cu titlu de onorariu si cele obținute din activitatea autorizata după aceasta data si anume: onorariu incasat in 18.09.2000, venit activități autorizate pentru perioada 01.08.2000 - 31.10.2001. TVA calculata in aceasta situație este in alt cuantum.

Sumele reprezentând salariul lunar si cele reprezentând veniturile colaboratorilor nu se cuprind la calculul TVA. De asemenea, organul de control a calculat eronat cuantumul TVA prin aplicarea cotei de 19% la venit. Ca urmare a acestei operațiuni rezulta ca s-a incasat cu 19% mai mult decât cele constatate. Conform art. 13 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 baza de impozitare reprezintă contravaloarea serviciilor prestate exclusiv TVA.

In cazul recalculării TVA datorata se va tine cont de nivelul cheltuielilor deductibile efectuate in aceeași perioada, deoarece conform prevederilor art. 18 alin. (2) din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, TVA de plata se stabilește ca diferența intre valoarea taxei facturate pentru servicii si a taxei aferente cheltuielilor. Ca efect si impozitul pe venitul global se va recalcula tinand cont de nivelul veniturilor si cheltuielilor ce rezulta ca urmare a deducerii TVA.

Prin contestația formulata contestatoarea solicita suspendarea executării deciziei de impunere contestata, având in vedere cuantumul sumei stabilite de organele de inspecție fiscala, care, pe langa faptul ca este nelegal calculata, este de natura sa

pună în incapacitate de plată chiar și o întreprindere mare din economia românească.

De asemenea, contestatoarea precizează că executarea acestei obligații ar opri instantaneu și definitiv activitatea autorizată, în cadrul căreia lucrează salariați și ca urmare ar putea să-i provoace suferințe de ordin psihic și de atingere a demnității și moralei, cunoscute ca fiind ale unui cetățean respectabil al municipiului, reparabile în legislația civilă prin plata de daune morale de către cel ce provoacă astfel de suferințe.

II. Prin raportul de inspecție fiscală din 29.03.2005, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, organele de control ale Direcției generale a finanțelor publice - Administrația finanțelor publice a municipiului - Serviciul control fiscal persoane fizice au constatat următoarele:

Perioada supusă verificării: 01.01.2000 - 31.12.2003.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Urmare verificării tuturor documentelor justificative și de evidență contabilă ale contribuabilului s-a constatat că acesta nu s-a declarat plătitor de TVA și în consecință nu a colectat, nu a calculat, nu a declarat și nu a achitat taxa pe valoarea adăugată.

Începând cu 01.01.2000, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 215/1999 pentru modificarea Ordonanței Guvernului nr. 3/1992 și Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, nu mai sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată livrările de bunuri și prestările de servicii rezultate din activitatea specifică autorizată efectuată în țară de liber profesioniștii autorizați care își desfășoară activitatea în mod individual, precum și persoanele fizice și asociațiile familiale autorizate să desfășoare activități pe baza liberei inițiative.

De asemenea, conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 215/1999 pentru modificarea art. 6 lit. A pct. k 11 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și art. 6 lit. A pct. k 11 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, sunt scutite numai activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile realizate și declarate organului fiscal de până la 50.000.000 lei anual.

Având în vedere faptul că prin efectul legii contribuabilul și-a modificat condițiile de desfășurare a activității, ulterior înregistrării fiscale, în sensul trecerii de la scutire la impozitare și faptul că în perioada ianuarie - februarie 2000 contribuabilul a realizat care au

depășind plafonul de 50.000.000 lei avea obligația de a depune declarație de mențiuni în termen de 15 zile de la data depășirii plafonului, devenind conform art. 25 lit. A pct. a din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 și Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, plătitor de taxă pe valoarea adăugată începând cu 01.04.2000, calitate pe care o are până la data de 25 octombrie 2001 când, potrivit pct. 3 din Legea nr. 547/2001 pentru modificarea și aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000, prestările de servicii din activitatea specifică autorizată efectuată în țară de experții contabili sunt scutite de TVA.

În baza actelor normative mai sus menționate contribuabilul îndeplinea condițiile legale și avea obligația de a se declara platitor de TVA.

S-au încălcat prevederile art. 25 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, conform căruia contribuabilul avea obligația să depună declarație de mențiuni prin care să se declare plătitor de TVA, să consemneze prestările de servicii în facturi fiscale, să țină evidența contabilă potrivit legii, să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, să achite taxa datorată potrivit decontului întocmit lunar.

În baza art. 25 pct. 11.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 17/2000 organele de control au procedat la determinarea bazei impozabile reprezentând contravaloarea serviciilor prestate în perioada 01.04.2000 - 25.10.2001 conform evidenței contabile și documentelor justificative prezentate de contribuabil, pentru care au fost calculate obligații de plată reprezentând TVA, dobânzi aferente și penalități de întârziere aferente.

III. Luând în considerare constatările organului de control, motivele prezentate de societate, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatoare și organele de control, se rețin următoarele:

1) Referitor la taxă pe valoarea adăugată, Agenția Națională de Administrare Fiscală prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă activitatea de lichidare judiciară efectuată de cabinetul de expertiză

contabila intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugata si daca pentru perioada 01.04.2000 - 25.10.2001 contestatoarea datorează TVA in condițiile in care, veniturile realizate depășesc plafonul de 50.000.000 lei, iar activitatea desfășurata de aceasta nu mai este scutita de TVA.

In fapt, Cabinetul de expertiza contabila X a înregistrat in evidenta contabila, respectiv registrul jurnal de incasari si plăți si a cuprins in declarațiile speciale privind veniturile din activități independente -profesii libere, depuse la Administrația finanțelor publice sume reprezentând veniturile brute ale anului 2000, respectiv perioadei 01.01.2001 -31.10.2001.

O parte din aceasta suma se compune din:

- venituri din activități de expertiza contabila
- venituri din dobânzi la disponibil cont
- venituri din onorarii pentru activități de lichidare virate de S.C. A SA, societate in lichidare, pe numele si in contul Cabinetului de expertiza contabila X
- o suma, timp de 12 luni, denumita salariu, asa cum s-a stabilit prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului
- o suma lunara, denumita, prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor incheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic si urmărirea incasarii creanțelor.

Pentru perioada 01.01.2001 - 31.10.2001, cealalta suma se compune din:

- venituri din activități de expertiza contabila
- o suma lunara denumita salariu prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului
- o suma lunara, denumita, prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor incheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic si urmărirea incasarii creanțelor.

In luna februarie 2000 Cabinetul de expertiza contabila X a realizat venituri care au depășit plafonul de 50.000.000 lei si nu a depus declarație de mențiuni pentru inregistrarea ca plătitor de taxa

pe valoarea adăugată.

In drept, art. 2 din Ordonanța Guvernului nr. 3/1992, republicată, privind taxa pe valoarea adăugată precizează:

"În sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe, efectuate de o manieră independentă de către persoane fizice sau juridice, privind:

a) livrări de bunuri mobile și prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale;

[...]".

Potrivit art. 2 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugată "in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată se cuprind operațiunile cu plată, precum și cele asimilate acestora, potrivit prezentei ordonanțe de urgență, efectuate de o manieră independentă de către contribuabili, privind:

a) livrări de bunuri mobile și/sau prestări de servicii efectuate în cadrul exercitării activității profesionale, indiferent de forma juridică prin care se realizează: vânzare, schimb, aport în bunuri la capitalul social;

[...]

In sensul prezentei ordonanțe de urgență, prin contribuabili se înțelege:

- persoanele juridice;

- persoanele fizice, asociațiile familiale, precum și asociațiile civile fără personalitate juridică, autorizate, care realizează venituri în România din activități desfășurate pe baza liberei inițiative;

[...]".

Se reține faptul că în perioada 01.01.2000 - 25.10.2001 Cabinetul de expertiză contabilă a realizat și înregistrat venituri atât din activitatea de expertiză contabilă cât și din activitatea de lichidare judiciară desfășurată conform Legii nr. 64/1995, republicată. Cea mai mare parte a veniturilor au fost obținute din activitatea de lichidare judiciară prin efectuarea procedurii de lichidare la S.C. A. SA

Asa cum rezulta din documentele anexate la dosarul cauzei și constatările organelor de inspecție fiscală, veniturile realizate din activitatea de lichidare judiciară au constat în onorarii pentru activitatea de lichidare, sume încasate lunar, denumite salariu prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului și sume

reprezentând lunare, denumite, prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor încheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic și urmărirea încasării creanțelor.

Toate veniturile mai sus menționate au fost înregistrate în evidența contabilă a Cabinetului de expertiză contabilă X și au fost încasate în contul și pe numele acestuia, plata fiind realizată din contul S.C. A S.A.

Astfel, aceste venituri nu sunt realizate de persoana fizică X, așa cum susține contestatoarea atâta timp cât au fost înregistrate și încasate de cabinetul de expertiză contabilă.

Mai mult, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, în desfășurarea activității de lichidare judiciară a S.C. A SA, Cabinetul de expertiză contabilă X a încheiat, în calitate de client, o serie de contracte, respectiv: contractul de consultanță încheiat în data de 01.06.2000 cu S.C. E S.R.L., anexat la dosarul cauzei la pagina 49, având ca obiect "servicii de management pe perioada de lichidare a S.C. A S.A. societate în lichidare", contractul de consultanță încheiat în data de 01.06.1999 cu o persoană fizică, anexat la dosarul cauzei la pagina 56, având ca obiect "consultanță și management pentru lichidarea S.C. A SA, societate în lichidare", contractele de asistență juridică din 01.06.2000 și din 08.07.1999, anexate la dosarele cauzei la paginile 53, 54, încheiate cu Societatea civilă profesională de avocați Y, având ca obiect "consultații juridice pentru lichidarea S.C. A S.A.", respectiv "acordarea de asistență juridică în procedura de lichidare a S.C. A S.A. ".

Așa cum rezultă din ordinele de plată anexate la dosarul cauzei la paginile 50-52, plata către societățile mai sus menționate a fost efectuată de către Cabinetul de expertiză contabilă X.

Se reține faptul că, așa cum rezultă din documentele anexate la dosarul cauzei, Cabinetul de expertiză contabilă X a înregistrat în evidența contabilă, respectiv registrul jurnal de încasări și plăți și a cuprins în declarațiile speciale privind veniturile din activități independente -profesii libere, anexate la dosarul cauzei la paginile 57 și 59, depuse la Administrația finanțelor publice, sume reprezentând veniturile brute ale anilor 2000, respectiv 2001, sume care se compun din veniturile obținute din activități de expertiză contabilă, veniturile din dobânzi la disponibil cont, veniturile din onorarii pentru activități

de lichidare virate de S.C. A SA , societate in lichidare, pe numele si in contul Cabinetului de expertiza contabila X, sume lunare, denumite salariu prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului si sume lunare, denumite, prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor încheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic si urmărirea incasarii creanțelor.

Se retine faptul ca asa cum rezulta din capitolul III 2 din raportul de inspecție fiscala in baza căruia s-a emis Decizia de impunere din 29.03.2005, pentru anii 2000 si 2001 "nu au fost constatate diferente fata de venitul brut declarat de contribuabil". Mai mult, cabinetul nici nu a contestat, aferent anilor 2000 si 2001, Deciziile de impunere anuale emise de organele de inspecție fiscala urmare raportului de inspecție fiscala in care pentru anul 2000 se cuprinde in venitul anual global si suma reprezentând venit net din profesii libere determinat ca diferența dintre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, iar pentru anul 2001 se cuprinde in venitul anual global si suma reprezentând venit net din profesii libere determinat ca diferența dintre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile.

De, asemenea, se retine faptul ca pentru anii 2000 si 2001 sumele lunare, denumite, prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor încheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic si urmărirea incasarii creanțelor, au fost virate de S.C. A S.A. pe numele si in contul Cabinetului de expertiza contabila X cu ordin de plata având ca explicații "onorarii" si nu au fost utilizate conform destinației menționata in încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului.

Având in vedere cele de mai sus, se retine faptul ca activitatea de lichidare judiciara a fost efectuata de Cabinetul de expertiza contabila X, aceasta activitate reprezentând o prestare de servicii care intra in sfera de aplicare a TVA conform art. 2 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, mai sus menționat, intrucat reprezintă o operațiune cu plata, efectuata în cadrul exercitării activității profesionale.

Faptul ca lichidatorul judiciar a fost numit in temeiul

prevederilor art. 9 din Legea nr. 64/1995 si ca activitatea desfășurata de acesta este limitata de atribuțiile stabilite de art. 22 si art. 23 din Legea nr. 64/1995, republicata si de cele stabilite prin incheierea judecătoreasca, precum si de hotărârile adunării creditorilor si a comitetului creditorilor, nu înseamnă ca activitatea desfășurata de cabinetul de expertiza contabila nu a fost efectuata de o maniera independenta pentru a se cuprinde in sfera de aplicare a TVA, asa cum susține contestatoarea, intrucat:

Potrivit art. 9 din Legea nr. 64/1995, republicata, privind procedura reorganizării judiciare si a falimentului, *"In îndeplinirea îndatoririlor sale judecătorul-sindic va putea desemna, prin încheiere, persoane de specialitate, stabitindu-le si retribuiția. Retribuițiile vor fi plătite în conformitate cu art. 4"*, iar conform acestui articol *"toate cheltuielile aferente procedurii instituite prin prezenta lege vor fi suportate din averea debitorului.*

Astfel, prin încheierea Tribunalului din data de 04.08.1999, conform art. 9 din Legea nr. 64/1995, republicata, s-a stabilit ca pentru activitatea zilnica desfășurata de lichidator, acesta va primi un salariu brut, iar pentru plata persoanelor cu care se vor contracta prestări servicii si contravenții pentru auditarea bilanțului si verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic, urmărirea încasării, creanțelor, s-a aprobat un fond de salarii brut pe luna. De asemenea, pentru activitatea de lichidare judiciara desfășurata cabinetul a incasat o suma reprezentând onorariu de 10% din valoarea de vânzare a activelor.

Având in vedere modalitatea de plata a lichidatorului judiciar, respectiv din averea debitorului, S.C. A SA , pe numele si in contul cabinetului de expertiza contabila, nu s-a creat un raport angajator/angajat în ceea ce privește condițiile de munca, remunerarea sau alte obligații ale angajatorului, cabinetul de expertiza contabila neavand calitatea de angajat, nefiind legat printr-un contract individual de munca.

Judecătorul sindic, desemnează lichidatorul judiciar in vederea prestării unor servicii de către acesta, respectiv activitatea de lichidare, prin art. 23 din legea nr. 64/1995, republicata fiind stabilite principalele atribuții ale lichidatorului.

Asa cum s-a arătat mai sus, activitatea de lichidare judiciara a fost desfășurata de cabinetul de expertiza contabila, plățile fiind efectuate către acest cabinet si inregistrate in evidenta sa

contabila.

Având în vedere faptul că așa cum s-a reținut mai sus activitatea de lichidare judiciară intră în sfera de aplicare a TVA, iar în perioada ianuarie - februarie 2000, cabinetul de expertiză contabilă a realizat venituri, atât din activitatea de expertiză contabilă cât și din activitatea de lichidare judiciară se reține:

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 215/1999 privind modificarea și completarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată precizează:

"Ordonanța Guvernului nr. 3/1992 privind taxa pe valoarea adăugată, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se modifică și se completează după cum urmează:

1. Articolul 6 va avea următorul cuprins:

"ART. 6

Sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:

k)11. activitățile agenților economici, precum și cele care îndeplinesc condițiile unei activități economice desfășurate de asociațiile, organizațiile, instituțiile publice și de alte persoane juridice prevăzute la art. 3, cu o cifră de afaceri declarată organului fiscal competent sau, după caz, realizată, de până la 50 milioane lei anual.

În situația realizării unei cifre de afaceri superioare plafonului de mai sus, agenții economici și celelalte persoane juridice prevăzute la alineatul precedent devin plătitoare de taxă pe valoarea adăugată, în condiții și la termene stabilite prin hotărâre a Guvernului."

Începând cu data de 15.03.2000, potrivit art. 6 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000 "sunt scutite de taxa pe valoarea adăugată următoarele operațiuni:

k)11. activitățile contribuabililor cu venituri din operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență, declarate organului fiscal competent sau, după caz, realizate, de până la 50 milioane lei anual; activitățile care îndeplinesc condițiile unor operațiuni impozabile desfășurate de contribuabilii prevăzuți la art. 3, cu venituri de până la 50 milioane lei anual, realizate din astfel de operațiuni.

În situația realizării unor venituri superioare plafonului prevăzut mai sus, contribuabilii menționați la alineatul precedent

devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată în condițiile și la termenele stabilite la art. 25."

La art. 25 pct. A lit. a din ordonanța de urgență mai sus menționată se precizează:

"Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile în sensul prezentei ordonanțe de urgență au următoarele obligații:

A. Cu privire la înregistrarea la organele fiscale:
a) [...]

B. Contribuabilii care devin plătitori de taxă pe valoarea adăugată ca urmare a depășirii plafonului de scutire prevăzut la art. 6, ale căror condiții de desfășurare a activității s-au modificat sau au intervenit modificări legislative în sensul trecerii activității desfășurate de la regimul de scutire la cel de impozitare, ulterior înregistrării fiscale, sunt obligați să depună declarație de mențiuni în termen de 15 zile de la data la care a intervenit modificarea, în vederea atribuirii de cod fiscal, precedat de litera "R" care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată. Atribuirea calității de plătitor de taxă pe valoarea adăugată se face cu data de întâi a lunii următoare".

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, precum și faptul că începând cu data de 01.01.2000 activitatea desfășurată de cabinetul de expertiză contabilă nu mai este scutită de TVA și întrucât din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei rezultă faptul că în luna februarie 2000 Cabinetul de expertiză contabilă X a realizat venituri de peste 50.000.000 lei, organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit că începând cu data de 01.04.2000 avea obligația de a se înregistra ca plătitor de TVA și de a îndeplini toate obligațiile ce îi revin potrivit art. 25 pct. B lit. a, pct. C lit. a și lit. b și pct. D lit. a din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, respectiv:

"B. Cu privire la întocmirea documentelor:

a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în documente legal aprobate și să completeze toate datele prevăzute de acestea. Pentru livrări de bunuri sau prestări de servicii cu valoarea taxei pe valoarea adăugată mai mare de 20 milioane lei, la aceste documente se anexează și copia de pe documentul legal care atestă calitatea de plătitor de taxă pe valoarea adăugată;

C. Cu privire la evidența operațiunilor:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, care să ie

permite să determine baza de impozitare și taxa pe valoarea adăugată facturată pentru livrările și/sau prestările de servicii efectuate, precum și cea deductibilă aferentă intrărilor.

Contribuabilii care realizează operațiuni impozabile au obligația să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor și conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul taxei pe valoarea adăugată;

b) să întocmească și să depună lunar la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare, decontul de taxă pe valoarea adăugată, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor;

D. Cu privire la plata taxei pe valoarea adăugată:

a) să achite taxa datorată, potrivit decontului întocmit lunar, până la data de 25 a lunii următoare;

Se retine faptul ca potrivit pct. 3 din Legea nr. 547/2001 pentru modificarea si aprobarea ordonanței de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, sunt scutite de TVA prestările de servicii rezultate din activitatea specifica autorizata, efectuata in tara de: "persoanele care exercita profesii libere; cum ar fi: avocații, notarii publici, indiferent de forma de exercitare a profesiei, arhitecții, inginerii, consultanții, auditorii financiari, experții contabili si tehnici, contabilii autorizați, sau alte profesii asemantoare desfășurate în mod independent, în condițiile legii; [...]", fapt pentru care incepand cu data de 25.10.2001 activitatea desfășurata de contestatoare este scutita de TVA, fapt constatat si de organele de inspecție fiscala prtn actul administrativ fiscal contestat.

Având in vedere cele de mai sus, precum si dispozițiile pct. 11.4 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Ordonanței de urgenta a Guvernului nr.

17/2000 privind taxa pe valoarea adugata care precizează ca *pentru contribuabilii care, potrivit legii, îndeplinesc condițiile de plătitori de taxă pe valoarea adăugată, dar nu au depus declarație de înregistrare fiscală sau, după caz, declarație de mențiuni, în vederea luării în evidență ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată, și care nu au îndeplinit obligațiile prevăzute la art. 25 lit. B, C. sau D din ordonanța de urgență, organele fiscale vor proceda astfel:*

a) vor stabili, taxa, datorată bugetului de stat pe baza documentelor legale aferente -bunurilor livrate și serviciilor prestate sau, după caz, prin estimare;

b) vor calcula majorările legale pentru întârzierea plății, vor aplica sancțiunile prevăzute de lege și vor lua măsuri pentru intrarea în legalitate", organele de inspecție fiscală în mod legal au procedat la determinarea bazei impozabile reprezentând contravaloarea serviciilor prestate de Cabinetul de expertiză contabilă X în perioada 01.04.2000 - 25.10.2001 conform evidenței contabile și documentelor justificative și la stabilirea în sarcina acestuia a TVA.

În consecință, pentru acest capăt de cerere contestația formulată de Cabinetul de expertiză contabilă X va fi respinsă ca neintemeiată.

Argumentele contestatoarei referitoare la faptul că din încasările lunare conform încheierii din data de 04.08.1999 a Tribunalului, o sumă lunară reprezintă fond pentru plata colaboratorilor și nu venitul cabinetului, astfel că o anumită sumă nu poate fi luată în calcul la stabilirea impozitului, nu pot fi avute în vedere la soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

Aferent anului 2000 cabinetul a înregistrat o sumă, iar aferent perioadei 01.01.2001 - 31.10.2001 o altă sumă, denumită, prin Încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, fond de salarii brute pentru plata persoanelor cu care se vor încheia contracte pentru auditarea bilanțului, verificarea contractelor încheiate de societate din punct de vedere juridic și urmărirea încasării creanțelor, aceste sume fiind virate de S.C. A S.A. pe numele și în contul Cabinetului de expertiză contabilă X, cu ordin de plată având ca explicații "onorarii". Sumele mai sus menționate reprezintă cheltuieli de personal și cheltuieli cu servicii prestate de terți care, așa cum rezultă din capitolul III 2 din raportul de inspecție fiscală din data de 28.03.2005 au fost admise la deducere pentru stabilirea venitului net obținut din profesii liberale.

Conform art. 13 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 17/2000, la stabilirea TVA aceste sume se cuprind în baza de impozitare întrucât reprezintă contravaloarea serviciilor prestate.

De asemenea, argumentele contestatoarei referitoare la faptul că în situația în care activitatea de lichidare judiciară se cuprinde în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată, atunci depășirea plafonului de 50.000.000 lei s-a realizat în luna iunie 2000 prin încasarea în data de 26.06.2000 a unui onorariu, iar declarația de mențiuni trebuia depusă până la data de 12.07.2000, nu pot fi reținute

in soluționarea favorabila a contestației intrucat contestatoarea a realizat venituri si din activitatea de expertiza contabila si a incasat de la S.C. A S.A. sumele stabilite prin încheierea din data de 04.08.1999 a Tribunalului, pentru desfășurarea activității de lichidare judiciara, astfel ca in luna februarie 2000 a fost depășit plafonul de 50.000.000 lei prin încasarea acestor sume.

Totodată, argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca sumele reprezentând salariu lunar si cele reprezentând veniturile colaboratorilor nu se cuprind la calculul TVA, nu pot fi reținute la soluționarea favorabila a contestației intrucat asa cum s-a reținut mai sus aceste sume au fost virate de S.C. A S.A. pe numele si in contul Cabinetului de expertiza contabila X pentru efectuarea unei prestări de servicii, respectiv activitatea de lichidare judiciara. In baza de impozitare a TVA organele de inspecție fiscala nu au inclus si TVA, asa cum susține contestatoarea, ci au aplicat cota de 19% la veniturile obținute de cabinet din prestările de servicii efectuate in perioada 01.04.2000 - 25.10.2001, asa cum rezulta din anexa nr. 2 la raportul de inspecție fiscala.

Referitor la solicitarea contestatoarei conform căreia in cazul recalculării TVA datorata sa se tina cont de nivelul cheltuielilor deductibile efectuate in aceeași perioada, aceasta nu poate fi avuta in vedere la soluționarea favorabila a contestației intrucat potrivit art. 18 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 *"contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată au dreptul la deducerea taxei aferente bunurilor și serviciilor achiziționate, destinate realizării de [...]"*, ori in perioada 01.04.2000 - 25.10.2001 Cabinetul de expertiza contabila X nu era înregistrat ca plătitor de taxa pe valoarea adăugata.

Mai mult, potrivit pct. 10.6 din Hotărârea Guvernului nr. 401/2000 "nu poate fi dedusă, potrivit legii, taxa pe valoarea adăugată aferentă intrărilor referitoare la:

a) *bunuri și/sau servicii achiziționate de contribuabilii care nu sunt înregistrați la organele fiscale ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*

[...].

In ceea ce privește argumentele contestatoarei referitoare la faptul ca Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 215/1999 nu este

aplicabila intrucat a fost respinsa prin Legea nr. 285/2001, se retine faptul ca acestea nu pot fi reținute in soluționarea favorabila a contestației intrucat Legea nr. 285/2001 a fost publicata in Monitorul Oficial nr. 306/11 iunie 2001, intrând in vigoare de la aceasta data, astfel ca pana atunci Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 215/1999 isi produce efectele in condițiile in care prin legea de respingere nu se prevede altfel.

In consecința, pentru speța in cazua sunt aplicabile prevederile ordonanței de urgenta mai sus menționata, pentru perioada 01.01.2000- 15.03.2000.

Se retine faptul ca potrivit ordonanței de urgenta mai sus menționata, incepand cu data de 01.01.2000, nu mai sunt scutite de TVA livrările de bunuri si prestările de servicii rezultate din activitatea specifica autorizata, efectuate de liber-profesionistii autorizați care își desfășoară activitatea individual. începând cu data de 15.03.2000, aceleași operațiuni nu mai sunt scutite potrivit Ordonanței de urgenta a Guvernului nr. 17/2000. Se retine faptul ca prin contestația formulata Cabinetul de expertiza contabila X nu contesta faptul ca incepand cu data de 01.01.2000 activitatea desfășurata de acesta nu mai este scutita de taxa pe valoarea adăugata.

2) Referitor la dobânzile si penalitățile de aferente taxei pe valoarea adăugata, având in vedere faptul ca stabilirea de dobânzi si penalități de intarziere aferente taxei pe valoarea adăugata in sarcina contestatoarei reprezintă măsura accesorie in raport cu debitul, iar in sarcina societății a fost reținut debitul de natura taxei pe valoarea adăugata, aceasta datorează dobânzile si penalitățile de intarziere reprezentând măsura accesorie, conform principiului de drept "**accessorium sequitur principalem**" si a art. 31 din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000, art. 13 din Ordonanța Guvernului nr. 13/1996 privind recuperarea creanțelor bugetare, cu modificările si completările ulterioare, art. 13 din:Ordnanta Guvernului nr. 61/2002 privind colectarea creanțelor bugetare art. 108 si art. 114 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala, drept pentru care contestația referitoare la acest capăt de cerere urmează sa fie respinsa ca neîntemeiata.

3) Referitor la solicitarea societății de suspendare a executării titlului de creanța fiscala, se retine ca. in conformitate cu

art. 184 alin. (1) si alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala:

"(1) Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.

(2) Organul de soluționare a contestației poate suspenda executarea actului administrativ atacat până la soluționarea contestației, la cererea temeinic justificată a contestatorului".

Prin urmare, suspendarea se poate acorda pana la soluționarea contestației, astfel incat, având in vedere soluția pronunțata prin prezenta decizie, cererea contestatoarei se va respinge ca rămasa fara obiect.

Pentru considerentele arătate in conținutul deciziei si in temeiul prevederilor art. 2, art. 25 lit. A pct. a din Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 17/2000 privind taxa pe valoarea adăugata, Ordonanța de urgenta a Guvernului nr. 215/1999 privind modificarea si completarea unor reglementări referitoare la taxa pe valoarea adăugată coroborate cu prevederile art. 178, art. 179 si art. 185 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECID E

1. Respingerea ca neîntemeiata a contestației formulata de **Cabinetul de expertiza contabila X** referitoare la sume reprezentând taxa pe valoarea adăugata, dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugata si penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugata.

2. Respingerea ca rămasa fara obiect a cererii de suspendare a executării Deciziei de impunere din 29.03.2005 privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite la inspectia fiscala.

Prezenta decizie poate fi atacata la Curtea de Apel in termen de 6 luni de îa data comunicării.