

DECIZIE nr. 3357/25.04.2018

privind soluționarea contestațiilor formulate de X - CABINET DE AVOCAT înregistrate la DGRFP Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017 și nr. TMR_DGR/13.03.2018

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara a fost sesizată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 1 cu adresa nr. ARG_AIF/18.12.2017 și de către AJFP Arad – Serviciul Evidență pe Plătitori Persoane Juridice cu adresa nr. ARG_REG/06.03.2018, înregistrate la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017 și respectiv nr. TMR_DGR/13.03.2018, asupra contestațiilor formulate de

X - CABINET DE AVOCAT

CUI:

cu sediul în Arad,

înregistrate la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF5/13.12.2017, respectiv la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/23.02.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017 și nr. TMR_DGR/13.03.2018.

X - CABINET DE AVOCAT formulează contestații împotriva:

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. / 16.11.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, solicitând anularea deciziei de impunere pentru suma de xxxxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată, obligație fiscală stabilită suplimentar de inspecția fiscală;

- Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. din 12.01.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de xxxxxx lei reprezentând dobânzi de întârziere în sumă de xxxxx lei și penalități de întârziere în sumă de xxxxx lei

În contestațiile formulate, argumentele petentei sunt similare, decizia prin care au fost stabilite accesoriile - Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. din 12.01.2018, derivând din titlul principal - Deciziei de

impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr./16.11.2017, sub aspectul cuantumului influențându-se reciproc.

În drept, Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

“9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei.”

În considerarea celor mai sus arătate, în condițiile în care actele administrative emise „sub aspectul cuantumului se influențează reciproc”, în temeiul prevederilor punctului 9.5 din Ordinul 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se vor conexe dosarele contestațiilor formulate de X - CABINET DE AVOCAT, înregistrate la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr./13.12.2017, respectiv la AJFP Arad sub nr./23.02.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr./29.12.2017 și respectiv nr./13.03.2018.

Suma totală contestată este **xxxxxx lei** reprezentând :

- **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr./16.11.2017;

- **xxxxx lei** reprezentând dobânzi și penalități de întârziere stabile prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. din 12.01.2018 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad după cum urmează:

- xxxxx lei dobânzii aferente TVA;

- xxxxx lei penalități de întârziere aferente TVA, calculate pentru perioada 25.05.2015 – 31.12.2017, conform Anexei la nr./2018.

Contestațiile au fost semnate de D-na X în calitate de titulară a Cabinetului de X, fiind respectate prevederile art.269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Față de data comunicării actelor administrative fiscale contestate, contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Fiind îndeplinită procedura de formă, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestațiilor:

I.A. Prin contestația înregistrată la AJFP Arad – Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/13.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr./16.11.2017, petenta solicită anularea acestei decizii, pentru următoarele considerente:

1. Suma de xxxxxx lei, reprezentând TVA de plată a fost stabilită eronat, deoarece starea de fapt nu corespunde realității și nici prevederilor legale invocate de către organele de inspecție.

2. Prezintă constatările organelor de control potrivit cărora, în cazul său pentru serviciile prestate în baza celor 3 (trei) contracte de asistență juridică încheiate cu CLN și CLA, în sumă totală de xxxxxx lei, pentru care nu au fost emise facturi, faptul generator și exigibilitatea taxei a intervenit la data finalizării serviciilor în conformitate cu art.134 indice 1 alin.12 din Legea nr.571/2003, astfel că, avea obligația emiterii de facturi pentru serviciile contractate, la data finalizării acestora.

3. Arată că, la data de 09.12.2013, Judecătoria Timișoara, prin încheierea civilă nr....., a încuviințat executarea silită imobiliară a clienților CLN și CLA, însă, în opinia sa, organele de control au considerat neîntemeiat că la aceasta data, instanța a încuviințat executarea silită a contractelor de asistență juridică și ca urmare serviciile prestate trebuiau facturate. Astfel, susține că, această constatare privind finalizarea prestării serviciilor la data de 09.12.2013 este contrazisă de toate probele aduse pe parcursul controlului.

Astfel, afirmă că organele de control fiscal au formulat opinii juridice, pronunțându-se și interpretând o decizie a instanței de judecată, în mod arbitrar și contra naturii sale defapte de lege, în favoarea fiscoi, astfel încât, prin această interpretare abuzivă, organele de control fiscal să poată stabili taxe nelegale și fără fundament legal. În opinia petentei, data de 09.12.2013 a fost aleasă de către organele de control fiscal arbitrar, deoarece la această dată petenta era înregistrată în scopuri de TVA și astfel organele de inspecție fiscală puteau stabili TVA suplimentar la sumele aferente serviciilor de asistență juridică stabilite prin contractele încheiate cu persoanele fizice CLN și CLA.

Prin urmare, susține că, opinia organelor de control fiscal că, la data de 09.12.2013, serviciile au fost finalizate și ca urmare era obligată să factureze

serviciile respective, este complet eronată și subliniază reaua intenție de care au dat dovadă organele de control și modul arbitrar a desfășurării inspecției fiscale, deoarece și după data de 09.12.2013 a mai prestat servicii juridice aferente contractelor încheiate cu clienții CLN și CLA după cum urmează:

- în Dosarul/.../2013 s-a prezentat la termenele de judecată, a formulat cereri, a redactat note/concluzii scrise, apel împotriva sentinței primei instanțe, motive apel s.a

- în Dosarul/.../2013, în perioada 09.12.2013 – 23.09.2014 a formulat răspuns la întâmpinare, note scrise, concluzii scrise, apel împotriva sentinței primei instanțe, motive apel ș.a

- în Dosarul/.../2013*, în perioada 09.12.2013 – 19.03.20147 a formulat adrese, cereri și concluzii scrise

- în Dosarul/.../2013, în perioada 09.12.2013 – 13.10.2014, a formulat apel și cereri /note în dosarul de instanță, depunând în acest sens în motivarea contestației fotocopiile încheierilor de ședință din care rezultă reprezentarea de către petentă a clienților CLN și CLA

4. În condițiile în care nu a finalizat prestarea serviciilor către clienți până la data de 09.12.2013 și în situația încasării unor sume de bani din executarea silită, în opinia sa, aceste sume ar fi reprezentat avansuri la onorariile stabilite, fiind obligată să emită factură la momentul încasării avansului și nicidecum înainte, or așa cum rezultă din starea de fapt constatată de inspectorii fiscali, petenta afirmă că nu a încasat niciun avans.

5. Arată că, data finalizării prestațiilor sale profesionale, în temeiul contractului în discuție, este confirmată de către părți prin predarea dosarelor către client, sens în care a prezentat atât organelor de control fiscal, cât și în motivarea contestației, procesul verbal încheiat la data de 27 martie 2015, prin care s-au predat toate dosarele juridice aferente contractelor de asistență juridică încheiate cu clienții CLN și CLA, în opinia petentei aceasta fiind de fapt și data finalizării serviciilor prestate către aceștia.

6. Prin explicațiile date cu ocazia discuției finale, petenta susține că, a indicat toate erorile de fapt și de apreciere fiscală însă inspectorii au omis să le valorifice ajungând la concluzia greșită că s-ar fi indicat două momente distincte în ceea ce privește exigibilitatea creanței, respectiv data la care s-ar fi impus facturarea.

Concluzionează că, raportat la temeiurile de drept indicate de organul de control – art.134 indice 1 alin.12 – data finalizării serviciului prestat – NU e 09.12.2013 ci 27.03.2015.

7. Ca urmare a celor expuse, petenta consideră că, organele de control fiscal au stabilit arbitrar suma de xxxxx lei TVA suplimentar, întrucât starea reținută de organele de control nu corespunde realității și nici prevederilor legale invocate.

B. Prin contestația înregistrată la AJFP Arad sub nr. ARG_REG/23.02.2018 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/13.03.2018, împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr. din 12.01.2018 emisă de AJFP Arad, petenta solicita anularea acestei decizii, pentru următoarele considerente:

Petenta face trimitere la modul în care organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina sa obligația fiscală în sumă de xxxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată suplimentară prin Decizia de impunere nr...../16.11.2017 pe care o consideră nelegală și împotriva căreia a formulat contestație, în termenul legal, reiterând în cuprinsul acestei contestații aceleași argumente ca și în contestația formulată împotriva debitului principal, în legătura cu data finalizării prestării serviciilor.

Ca urmare a celor expuse petenta considera că Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii nr./16.11.2017 este nelegală, motiv pentru care solicită anularea acesteia.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP Arad au procedat la efectuarea unei inspecții fiscale la X - CABINET DE AVOCAT după cum urmează:

- în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 12.03.2012 – 31.12.2016

- în ceea ce privește impozitul pe veniturile din activități independente pentru perioada 12.03.2012 – 31.12.2016

Urmare verificărilor efectuate organele de inspecție au constatat faptul că, în perioada verificată, Cabinetul de Avocat - X nu a respectat prevederile legale cu privire la evidențierea operațiunilor efectuate, întocmirea și înregistrarea documentelor justificative și declararea acestora, respectiv a încheiat un număr de 3 (trei) contracte de asistență juridică cu CLN și CLA, înregistrate în registrul de evidență a contractelor de asistență juridică, deținute de contribuabilă, sub nr. .../28.12.2012; (onorariu xxxx lei) nr. .../19.02.2013 (onorariu xxxxxx lei) și nr./24.05.2013 (onorariu xxxx lei), plata onorariilor fiind asumată către SC G SRL, pentru care nu au fost respectate obligațiile cu privire la emiterea facturilor, colectarea TVA, depunerea declarației privind taxa colectată și plata acesteia, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care a intervenit exigibilitatea.

Prin urmare, în temeiul prevederilor art.134, art.134¹, art. 134² și art. 155 din Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit taxa pe valoarea adăugată datorată în suma de xxxxxx lei prin aplicarea procedurii sutei mărite asupra bazei de impozitare, întrucât în cuprinsul contractelor de asistență juridică nu s-a făcut referire la TVA, considerând că prețul include și taxa conform Deciziei Comisiei fiscale nr.6/2014.

Prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr..... din 12.01.2018 organele fiscale din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Arad, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, au stabilit în sarcina petentei suma totală de **xxxxx lei** reprezentând:

- dobânzi aferente TVA – xxxxx lei
- penalități de întârziere aferente TVA – xxxx lei

calculate pentru perioada 25.05.2015 – 31.12.2017 conform Anexei la această decizie.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de petentă, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative invocate de contestatara și organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr. /16.11.2017 emise de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad - Activitatea de Inspecție Fiscală, se rețin următoarele:

În fapt, în perioada verificată, Cabinetul de Avocat X a încheiat un număr de 3(trei) contractele de asistență juridică cu persoane fizice CLN și CLA, înregistrate în registrul de evidență a contractelor de asistență juridică, deținut de contribuabil sub nr. /28.12.2012 (onorariu xxxxxx lei); ... /19.02.2013 (onorariu xxxxxx lei) și nr. ... /24.05.2013 (onorariu xxxxxx lei), plata onorariilor fiind asumată către SC GM SRL.

În cuprinsul contractelor de asistență juridică, clientul nu s-a angajat să plătească sume forfetare cu titlu de remunerație convenită între părți, independent de volumul și de natura serviciilor efectiv furnizate în perioada la care se raportează această remunerație, nu au fost stipulate termene scadente s-au întocmirea de documente pe baza cărora să fie stabilite serviciile prestate, serviciile prevăzute în acestea fiind cele prevăzute de Legea nr.51/1995, pentru organizarea și exercitarea profesiei de avocat, respectiv redactări acte, asistență și reprezentare.

La data de 25.06.2013, Cabinetul de Avocat X notifică societatea G SRL ca în termen de 30 de zile de la data notificării să procedeze la achitarea debitului restant în cuantum de xxxxx lei ce derivă din contractele de asistență juridică încheiate, fără a indica serviciile efectiv prestate. La data notificării contribuabilul nu emite documente justificative, respectiv factura pentru suma

datorată de societatea G SRL și nu reziliază contractele de asistență, plata onorariilor neavând termen de scadență.

Din verificările efectuate a rezultat că, la data de 01.08.2013, Cabinetul de Avocat X s-a înregistrat în scopuri de TVA, ca urmare a realizării, în luna iunie 2013, a unei cifre de afaceri superioară plafonului de scutire, însă, în cifra de afaceri realizată la sfârșitul lunii iunie 2013 nu au fost incluse sumele reprezentând contravaloarea prestărilor de servicii prevăzute în contractele de asistență juridică încheiate cu SC G SRL, cu toate că, așa cum rezultă din nota explicativă dată de D-na X în fața organelor de inspecție fiscală aceasta a susținut că „*suma aferentă contractelor de asistență adică asumate la plată de societatea G SRL ... mi se datora la momentul transmiterii notificării (25.06.2013) deoarece, în acel moment acțiunea principală a fost redactată și transmisă către instanța de judecată.*”

Astfel, la data de 28.10.2013, Cabinetul de Avocat X a solicitat executorului judecătoresc punerea în executare a contractelor de asistență juridică împotriva debitorului SC G SRL.

Urmare cererii, formulată la data de 04.12.2013 de către Biroul Executorului Judecătoresc pentru încuviințarea executării silită în dosar execuțional nr.418/2013, înregistrată la Judecătoria Timișoara, la data de 09.12.2013, Judecătoria Timișoara, prin Încheierea civilă nr..... din data de 09.12.2013 a dispus admiterea cererii formulate de Biroul Executorului Judecătoresc și încuviințarea executării silită imobiliare ca urmare cererii formulata de creditoarea x - Cabinet de Avocat în baza titlului executoriu reprezentat de contractul de asistență juridică nr..... din data de 28.12.2012, contract de asistență nr..... din data de 19.02.2013, contract de asistență juridică nr.... din 24.05.2013 împotriva debitoarei G SRL autorizand creditoarea sa treacă la executarea silită a obligației cuprinse în titlul executoriu reprezentat de respectivele contracte de asistență juridică.

În toată această perioadă, Cabinetul de Avocat X **NU** a emis facturi pentru evidențierea sumelor reprezentând prestările de servicii efectuate, prevăzute în contractele de asistență juridică încheiate cu persoanele fizice CLN și CLA și asumate la plata de către societatea G SRL.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile Legii nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

„ART. 6

Exercitarea dreptului de apreciere

(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii. În

exercitarea dreptului său de apreciere, organul fiscal trebuie să ia în considerare opinia emisă în scris de organul fiscal competent respectivului contribuabil/plătitor în cadrul activității de asistență și îndrumare a contribuabililor/plătitorilor, precum și soluția adoptată de organul fiscal în cadrul unui act administrativ fiscal sau de instanța judecătorească, printr-o hotărâre definitivă, emisă anterior, pentru situații de fapt similare la același contribuabil/plătitor. În situația în care organul fiscal constată că există diferențe între starea de fapt fiscală a contribuabilului/plătitorului și informațiile avute în vedere la emiterea unei opinii scrise sau a unui act administrativ fiscal la același contribuabil/plătitor, organul fiscal are dreptul să consemneze constatările în conformitate cu situația fiscală reală și cu legislația fiscală și are obligația să menționeze în scris motivele pentru care nu ia în considerare opinia prealabilă.

(2) Organul fiscal își exercită dreptul de apreciere în limitele rezonabilității și echității, asigurând o proporție justă între scopul urmărit și mijloacele utilizate pentru atingerea acestuia.”

ART. 12

„Buna-credință

(1) Relațiile dintre contribuabil/plătitor și organul fiscal trebuie să fie fundamentate pe bună-credință.

(2) Contribuabilul/Plătitorul trebuie să își îndeplinească obligațiile și să își exercite drepturile potrivit scopului în vederea căruia au fost recunoscute de lege și să declare corect datele și informațiile privitoare la obligațiile fiscale datorate.

(3) Organul fiscal trebuie să respecte drepturile contribuabilului/plătitorului în fiecare procedură de administrare a creanțelor fiscale aflată în derulare.

(4) Buna-credință a contribuabililor se prezumă până când organul fiscal dovedește contrariul. ”

ART. 13 Interpretarea legii

„ (1) Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege.

(2) În cazul în care voința legiuitorului nu reiese clar din textul legii, la stabilirea voinței legiuitorului se ține seama de scopul emiterii actului normativ astfel cum acesta reiese din documentele publice ce însoțesc actul normativ în procesul de elaborare, dezbateri și aprobare.

(3) Prevederile legislației fiscale se interpretează unele prin altele, dând fiecăreia înțelesul ce rezultă din ansamblul legii.

(4) Prevederile legislației fiscale susceptibile de mai multe înțelesuri se interpretează în sensul în care corespund cel mai bine obiectului și scopului legii.

(5) *Prevederile legislației fiscale se interpretează în sensul în care pot produce efecte, iar nu în acela în care nu ar putea produce niciunul.*

(6) *Dacă după aplicarea regulilor de interpretare prevăzute la alin. (1) - (5), prevederile legislației fiscale rămân neclare, acestea se interpretează în favoarea contribuabilului/plătitorului.”*

ART. 14 Prevalența conținutului economic al situațiilor relevante din punct de vedere fiscal

(1) *Veniturile, alte beneficii și elemente patrimoniale sunt supuse legislației fiscale indiferent dacă sunt obținute din acte sau fapte ce îndeplinesc sau nu cerințele altor dispoziții legale.*

(2) *Situațiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciază de organul fiscal în concordanță cu realitatea lor economică, determinată în baza probelor administrate în condițiile prezentului cod. Atunci când există diferențe între fondul sau natura economică a unei operațiuni sau tranzacții și forma sa juridică, organul fiscal apreciază aceste operațiuni sau tranzacții, cu respectarea fondului economic al acestora.*

(3) *Organul fiscal stabilește tratamentul fiscal al unei operațiuni având în vedere doar prevederile legislației fiscale, tratamentul fiscal nefiind influențat de faptul că operațiunea respectivă îndeplinește sau nu cerințele altor prevederi legale.*

ART. 15 Eludarea legislației fiscale

(1) *În cazul în care, eludându-se scopul legislației fiscale, obligația fiscală nu a fost stabilită ori nu a fost raportată la baza de impozitare reală, obligația datorată și, respectiv, creanța fiscală corelativă sunt cele legal determinate.*

(2) *Pentru situațiile prevăzute la alin. (1) sunt aplicabile prevederile art. 21.*

CAPITOLUL II

Dispoziții generale privind raportul sarcinii fiscale

ART. 21

Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) *Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impozitare care le generează sau în momentul la care contribuabilul/plătitorul este îndreptățit, potrivit legii, să ceară restituirea.*

(2) *Potrivit alin. (1), se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată sau dreptul contribuabilului/plătitorului de a solicita restituirea.*

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal

ART. 11

“ Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. În cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Potrivit prevederilor art.134 alin.(1) – alin.(3) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Faptul generator și exigibilitatea - definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art.157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

La art. 134¹ alin.(1) și alin.(7) și art.134² alin.(1) din același act normativ, se prevede că:

“Art.134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(...)

(7) Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari.

(...)

(12) Prestările de servicii care nu se regăsesc la alin.(7)- (10) se consideră efectuate la data finalizării prestării serviciului respectiv”

“Art.134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:
a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se încasează avansul, pentru plățile în avans efectuate înainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezintă plata parțială sau integrală a contravalorii bunurilor și serviciilor, efectuată înainte de data livrării ori prestării acestora;

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

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (1) și alin. (2) lit. a), exigibilitatea taxei intervine la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii, în cazul persoanelor impozabile care optează în acest sens, denumite în continuare persoane care aplică sistemul TVA la încasare. [...]"

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, se reține că faptul generator al taxei reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale, necesare pentru exigibilitatea taxei care devine exigibilă atunci când autoritatea fiscală este îndreptățită, în baza legii, la un moment dat, să solicite TVA de la plătitorii taxei, chiar dacă plata acesteia este stabilită prin lege la o altă dată.

Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă, la data livrării de bunuri sau la data prestării de servicii, cu excepțiile prevăzute în prezentul capitol.

Totodată, se reține că potrivit art.155 alin.(15) din același act normativ se precizează:

„(15) Pentru alte operațiuni decât cele prevăzute la alin. (14), persoana impozabilă are obligația de a emite o factură cel târziu până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă. [...].”

Conform prevederilor legale mai sus citate rezultă că persoana impozabilă trebuie să emită factură cu TVA către beneficiar pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii, până în cea de-a 15-a zi a lunii următoare celei în care ia naștere faptul generator al taxei, cu excepția cazului în care factura a fost deja emisă.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare a contestațiilor constată că, pentru serviciile de asistență juridică prestate în baza celor 3(trei) contracte de asistență juridică încheiate cu persoanele fizice CLN și CLA, ale căror onorarii au fost asumate la plată de către X SRL, la data de 25.06.2013, Cabinetul de Avocat X a notificat societatea G SRL ca în termen de 30 de zile de la data notificării să procedeze

la achitarea debitului restant în cuantum de xxxxxx lei ce derivă din contractele de asistență juridică încheiate, fără a indica la acel moment serviciile efectiv prestate. La data notificării petenta nu a emis niciun document justificativ, respectiv factura pentru suma datorată de societatea G SRL și nu a reziliat contractele de asistență, plata onorariilor neavând termen de scadență.

În condițiile neîncasării sumelor datorate în baza celor trei contracte, la data de 28.10.2013, Cabinetul de Avocat X a solicitat executorului judecătoresc punerea în executare a contractelor de asistență juridică împotriva debitorului G SRL.

Astfel, urmare cererii, formulată de Biroul Executorului Judecătoresc pentru încuviințarea executării silită în dosar execuțional nr...../2013, înregistrată la Judecătoria Timișoara la data de 04.12.2013, prin Încheierea civilă nr..... din data de 09.12.2013 Judecătoria Timișoara a dispus admiterea cereii formulată de Biroul Executorului Judecătoresc și a încuviințat executarea silită imobiliară ca urmare cererii formulata de creditoarea X - Cabinet de Avocat în baza titlului executoriu reprezentat de contractul de asistență juridică nr..... din data de 28.12.2012, contract de asistență nr.15 din data de 19.02.2013, contract de asistență juridică nr..... din 24.05.2013 împotriva debitoarei G SRL autorizand creditoarea sa treacă la executarea silită a obligației cuprinse în titlul executoriu reprezentat de respectivele contracte de asistență juridică.

În conformitate cu art. 632 din Codul de Procedura civila, republicata
„ART. 632

Temeiul executării silită

(1) Executarea silită se poate efectua numai în temeiul unui titlu executoriu.

(2) Constituie titluri executorii hotărârile executorii, hotărârile definitive, precum și orice alte hotărâri sau înscrieri care, potrivit legii, pot fi puse în executare.”

Totodată, potrivit art. 663 din Codul de Procedura civila, republicata:

„Creanța certă, lichidă și exigibilă

(1) Executarea silită nu se poate face decât dacă creanța este certă, lichidă și exigibilă.

(2) Creanța este certă când existența ei neîndoielnică rezultă din însuși titlul executoriu.

(3) Creanța este lichidă atunci când obiectul ei este determinat sau când titlul executoriu conține elementele care permit stabilirea lui.

(4) Creanța este exigibilă dacă obligația debitorului este ajunsă la scadență sau acesta este decăzut din beneficiul termenului de plată.

(5) Creanțele cu termen și cele condiționale nu pot fi puse în executare, însă ele pot participa, în condițiile legii, la distribuirea sumelor rezultate din urmărirea silită a bunurilor aparținând debitorului.”

Astfel, potrivit dispozițiilor art.663 Cpc, executarea silită nu se poate face decât dacă creanța asupra căreia se solicită executarea silită este certă, lichida și exigibilă.

Alin.(2),(3),(4) ale art.663 Cpc definesc noțiunile de cert, lichid și exigibil. Astfel, „creanța este certă când existența ei neîndoielnică rezultă din însuși titlul executoriu”, ea „este lichidă atunci când obiectul ei este determinat sau când titlul executoriu conține elementele care permit stabilirea lui” și este exigibilă dacă obligația debitorului este ajunsă la scadență sau acesta este decăzut din beneficiul termenului de plată.

Față de prevederile legale mai sus citate, se reține că, în condițiile în care, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, Judecătoria Timișoara prin Încheierea civilă nr..... pronunțată la data de 09.12.2013 a încuviințat trecerea la executarea silită a sumelor prevăzute în contractele de asistență juridică care, conform celor statuate, reprezintă titluri executorii conform art. 31 alin.3 din Legea nr.51/1995 pentru organizarea și executarea profesiei de avocat, la această data (09.12.2013), se constata că, **întreaga creanța cuprinsă în aceste titluri executorii a devenit certă, lichidă și exigibilă.**

Prin urmare, în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală au considerat, data de 09.12.2013, data la care instanța a încuviințat executarea silită imobiliară ca urmare cererii formulată de creditoarea X - Cabinet de Avocat în baza titlului executoriu reprezentat de contractul de asistență juridică nr..... din data de 28.12.2012, contract de asistență nr.15 din data de 19.02.2013, contract de asistență juridică nr..... din 24.05.2013 împotriva debitoarei G SRL, ca dată a faptului generator, prin trecerea la executarea silită a sumelor prevăzute în contractele de asistență juridică fiind îndeplinite cerințele legale pentru exigibilitatea TVA.

Față de susținerile petentei din contestația formulată învedereăm următoarele:

Contrar susținerilor din contestația formulată, suma de xxxxx lei, reprezentând TVA de plată a fost stabilită de către organele de inspecție fiscală în mod legal, având în vedere relevanța stării de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică a operațiunilor efectuate. Faptul că au fost încheiate de către contestatoare un număr de trei contracte de asistență juridică cu persoane fizice, asumate la plată de către o persoană juridică, iar serviciile prevăzute în contracte au fost prestate efectiv, arată că operațiunea economică de prestare de servicii juridice este reală, contestatoarei, în calitate de persoană impozabilă, revenindu-i obligația emiterii de facturi în conformitate cu

prevederile legale. Neîndeplinirea de către contestatoare a obligațiilor legale de evidențiere operațiunilor efectuate și a serviciilor prestate și de emitere a facturilor pentru serviciile prestate a dat naștere dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale de plată.

Așa cum reiese din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, în cuprinsul contractelor de asistență juridică asumate la plată de către G SRL nu au fost stipulate termene scadente s-au întocmirea de documente pe baza cărora să fie stabilite serviciile prestate, pentru a fi determinată cu exactitate data la care intervine faptul generator și exigibilitatea TVA, iar în nota explicativă dată de către contribuabil la solicitarea organelor de inspecție fiscală, D-na X a precizat faptul că suma aferentă contractelor de asistență juridică asumate la plată de către G SRL i se datora la data de 25.06.2013, cu toate acestea nu a emis facturi pentru evidențierea operațiunilor, iar în calculul cifrei de afaceri realizată la sfârșitul lunii iunie 2013, nu a inclus sumele reprezentând prestările de servicii, prevăzute în contractele de asistență juridică asumate la plată de către G SRL.

Organele de control fiscal nu au formulat opinii juridice, „pronunțându-se și interpretând o decizie a instanței de judecată, în mod arbitrar și contra naturii sale deficiente de lege, în favoarea fiscolei, astfel încât, prin această interpretare abuzivă, să poată stabili taxe nelegale și fără fundament legal, la stabilirea datei la care a luat naștere faptul generator de TVA”, ci au apreciat, având în vedere relevanța stării de fapt fiscale în concordanță cu realitatea economică a operațiunilor efectuate, faptul că până la data încuviințării executării silită, solicitata chiar de petentă, nu a existat obligația emiterii de facturi, la acea dată, serviciile pentru care s-a solicitat executarea silită trebuiau facturate.

Învederăm că, deși petenta aduce critici constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la data încetării prestării serviciului, prin susținerile sale, aceasta dovedește o inconsecvență în ceea ce privește această dată, în sensul că, indică două momente distincte în care a intervenit faptul generator, unul prin susținerile din contestația formulată în care se arată faptul că la data de 27.03.2015 a intervenit faptul generator, considerând data încetării prestării serviciului ca data a finalizării prestării serviciului, iar pe parcursul inspecției fiscale în nota explicativă a susținut că data de 25.06.2013, este data la care i se datorau sumele prevăzute în contracte.

În ceea ce privește susținerea petentei că, la data de 09.12.2013 nu au fost finalizate prestările de servicii către clienți, precum și a faptului că în situația încasării unor sume de bani din executarea silită aceste sume ar fi reprezentat avansuri la onorariile stabilite, arătăm că, la începerea executării silită creditorul a fost decăzut din beneficiul unui termen de plată, astfel că, petentei îi revenea obligația de a factura întreaga sumă pentru care s-a început executarea silită, așa cum s-a demonstrat în cele ce preced.

Sușinerile petentei în legătura cu finalizarea prestațiilor profesionale la data de 27.03.2015, data predării dosarelor către clienți, conform procesului verbal de predare prezentat în motivarea contestației, nu au relevanță în cauza dedusă judecării și nu pot fi luate în considerare, câtă vreme, la data de 09.12.2013, odată cu încuviințarea de către instanța judecătorească a executării silită, solicitată chiar de către petentă, pentru întreaga sumă datorată în baza titlului executoriu reprezentat de contractele de asistență juridică, a luat naștere faptul generator de TVA, creanța fiind la acel moment certă, lichidă și exigibilă. De altfel, se constată din analiza documentelor existente la dosarul cauzei că, nici la data de 07.04.2015, data la care petenta a cesionat creanța deținută la G SRL, nu au fost facturate de către aceasta serviciile prestate în baza contractelor de asistență juridică încheiate cu CLN și CLA.

În raport de cele reținute anterior contestația formulată de Cabinet de Avocat X se va respinge ca neîntemeiată pentru TVA colectată suplimentar în suma de **xxxxx lei**.

2. Referitor la capătul de cerere privind Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /12.01.2018 emisă de A.J.F.P Arad, se rețin următoarele:

În fapt, Cabinetul de Avocat – X a fost supus inspecției fiscale în urma căreia s-a emis Raportul de inspecție fiscală nr. /16.11.2017 și Decizia de impunere nr. /16.11.2017 comunicate contribuabilului la data de 27.11.2017.

Prin Decizia de impunere nr. /16.11.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentului obligații fiscale principale în sumă totală de xxx lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar.

Potrivit art. 113 alin. (1) din Noul Cod de procedură fiscală, respectiv Legea nr. 207/2015, inspecția fiscală stabilește doar diferențe de obligații fiscale principale.

Astfel, la data de 12.01.2018, în conformitate cu prevederile art. 98 lit. c) și art. 173 alin.5 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, A.J.F.P Arad a emis Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /12.01.2018, pentru obligațiile fiscale de natura taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar prin Decizia de impunere nr. /16.11.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală stabilind în sarcina petentului suma totală de **xxxx lei** reprezentând:

- dobânzi aferente TVA – xxxxx lei
- penalități de întârziere aferente TVA – xxxxx lei

calculate pentru perioada 25.05.2015 – 31.12.2017 conform Anexei la această decizie.

Împotriva măsurilor stabilite de organele de inspecție fiscală prin decizia de impunere nr...../16.11.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală, petenta a formulat contestația înregistrată la AJFP Arad – Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ARG_AIF/13.12.2017 și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara sub nr. TMR_DGR/29.12.2017, contestație care a fost analizată la pct. 1 al prezentei, DGRFP Timișoara dispunând respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată pentru suma de **xxxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată.

În drept, cu privire la deciziile referitoare la obligațiile fiscale accesorii, referitor la dobânzi și penalități de întârziere sunt incidente prevederile art.173 -175 din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd următoarele:

ART.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

(2) Nu se datorează dobânzi și penalități de întârziere pentru sumele datorate cu titlu de amenzi de orice fel, obligații fiscale accesorii stabilite potrivit legii, cheltuieli de executare silită, cheltuieli judiciare, sumele confiscate, precum și sumele reprezentând echivalentul în lei al bunurilor și sumelor confiscate care nu sunt găsite la locul faptei.

(3) Pentru diferențele de obligații fiscale stabilite prin declarații de impunere rectificative sau decizii de impunere, nu se datorează obligații fiscale accesorii pentru suma plătită în contul obligației fiscale principale, dacă, anterior stabilirii obligațiilor fiscale, debitorul a efectuat o plată, iar suma plătită nu a stins alte obligații. Aceste dispoziții sunt aplicabile și în situația în care debitorul a efectuat plata obligației fiscale, iar declarația de impunere a fost depusă ulterior efectuării plății.

(4) Dobânzile și penalitățile de întârziere se fac venit la bugetul căruia îi aparține creanța principală.

(5) Dobânzile și penalitățile de întârziere se stabilesc prin decizii, cu excepția situației prevăzute la art. 227 alin. (8).”

ART.174

“(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.

(3) În situația în care diferențele rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere sunt negative în raport cu sumele stabilite inițial, se datorează dobânzi pentru suma datorată după corectare ori modificare, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

ART.175

“(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.174 alin.(2) - (6) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(2) Nivelul penalității de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

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

Referitor la **suma de xxxxx lei**, reprezentând dobânzi în suma de xxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxx lei, aferente taxei pe valoarea adăugată, **calculate prin Decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./12.01.2018**, având în vedere că documentul prin care s-au individualizat sumele de plată îl reprezintă Decizia de impunere nr./16.11.2017, iar la pct. 1 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată contestația formulată împotriva acestei decizii de impunere pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de xxxx lei și petenta nu aduce argumente cu privire la modul de calcul al accesoriilor aferente taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește perioada de calcul și cota aplicată, conform principiului de drept *accessorim sequitur principale*, potrivit căruia accesoriul urmează principalul, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit. a din Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **contestația formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr./12.01.2018, va fi respinsă ca neîntemeiată pentru suma de xxx lei** reprezentând dobânzi de întârziere în suma de xxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxx lei, aferente taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în suma de xxx lei prin Decizia de impunere nr./16.11.2017 emisă de AJFP Arad – Activitatea de Inspecție fiscală.

Pentru considerentele mai sus prezentate și în conformitate cu dispozițiile art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 3.741 din 23 decembrie 2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se

D E C I D E :

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației* formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale nr...../16.11.2017 emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Activitatea de inspecție fiscală, emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad – Inspecție fiscală, pentru suma de **xxxxx lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată;

- *respingerea ca neîntemeiată a contestației* formulată împotriva Deciziei referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere nr. /12.01.2018 emisa de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad pentru suma totală de **xxx lei** reprezentând dobânzi în suma de xxxxx lei și penalități de întârziere în suma de xxxx lei.

- prezenta decizie se comunică la:

- X – CABINET DE
AVOCAT
- AJFP Arad – Inspecție fiscală
- AJFP Arad – Serviciul Evidență pe plătitori
Persoane Juridice.

cu respectarea pct. 7.6 din O.P.A.N.A.F. nr. 3741/2015.

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată potrivit prevederilor legale la Tribunalul Arad sau Tribunalul Timiș în termen de 6 luni de la primirea prezentei.

DIRECTOR GENERAL,

