

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 353 din 06 decembrie 2010

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fisicală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat **dosarul contestatiei** formulata de C.I.A. “.....” din, impotriva *Decizie de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr./.....2010* intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fisicala Prahova.

Decizia de impunere nr./.....2010 a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fisicala incheiat in data de2010 si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....2010

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - TVA de plata stabilita suplimentar;
- lei - majorari de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fisicala, actualizata - Titlul IX "Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale".

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

I. Sustinerile din contestatie sunt urmatoarele:

“[...] organul de control a stabilit in urma reverificarii obligatii suplimentare de plata, pentru aceeasi perioada fisicala controlata, pe acelasi tip de obligatie fisicala, pe baza acelorasi documente justificative financiar - contabile avute in vedere si la controlul initial, respectiv fara a exista date suplimentare necunoscute organului fiscal la data verificarii anterioare.

- Referitor la suma de lei - diferenta in plus la TVA colectata, retinuta pe motiv ca chitanetele enumerate in Anexa nr.9 la Raportul fiscal din data de2010 nu ar fi fost inscrisa in jurnalul de vanzari si in deconturile de TVA, precizam ca acestea au avut atasate facturi fiscale generatoare de TVA colectata, facturi care au fost evidențiate in Jurnalele de vanzari pentru perioada respectiva[...].

- Referitor la suma de lei considerata de organul de control care a efectuat reverificarea TVA nedeductibila fiind aferent unor facturi prin care s-au achizitionat materiale de constructii, precizam ca toate facturile reprezentand achizitii de materiale de constructii au fost analizate la controlul fiscal initial asa cum rezulta din Raportul de inspectie fisicala din data de2006, pag.6 si 12. Mentionez ca lucrările efectuate la imobilul situat in, str., nr., unde subscrisul si-a avut sediul au fost efectuate in regie proprie si toate achizitiile privind materialele in cauza au fost utilizate pentru renovarea/reparatia imobilului mai sus rubricat.

- Referitor la suma de lei - TVA aferent facturii fiscale nr./.....2005, in mod eronat retinuta de organul de control de doua ori in cuprinsul deciziei de impunere contestate, are ca efect modificarea TVA deductibila fara drept de deducere de la suma totala de lei la lei. Precizam ca suma de lei are caracter deductibil dat fiind faptul ca deplasarea in Grecia s-a efectuat in interesul desfasurarii activitatii autorizate, respectiv pentru a reprezenta interesele clientului S.C. G S.R.L., societate cu asociati cetateni greci (asa cum rezulta din documentele anexate).

- Referitor la suma de lei - reprezentand cota parte TVA aferenta cheltuielilor cu utilitatile precizam de asemenea ca documentele aferente au fost analizate la data controlului initial.

- Referitor la suma de lei - reprezentand TVA aferent facturii nr./.....2005 precizam ca organul de control care a efectuat reverificarea a retinut in mod eronat ca nu exista document justificativ, in conditiile in care factura fisicala mentionata are data de emitire 2005 si, dintr-o eroare, subscrisul a evidentiat in jurnalul de cumparari aferent lunii iunie 2005 aceasta suma la “cumparari scutite de TVA”, drept pentru care a recurs la corectie in sensul dducerii in luna urmatoare. [...].

[...], in lipsa unor date suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuarii verificarii anterioare, trebuiau mentinute obligatiile fiscale stabilite prin actele de inspectie fisicala anterioare, respectiv trebuia mentinuta suma totala a TVA suplimentar de plata in quantum de lei in loc de lei. [...].

Avand in vedere ca la stabilirea sumei de lei ca diferența suplimentara de TVA s-a retinut in mod eronat lipsa unor documente justificative, pe de o parte, si ca au fost incalcate si dispozitiile legale aplicabile in

cazul efectuarii reverificarii, pe de alta parte, apreciem ca suma de lei nu poate fi reținuta ca obligație suplimentara de plată în sarcina Cabinet individual de avocat B.F.F..

In consecinta, urmare a admiterii prezentei contestatii si anularii actelor administrative contestate pentru suma de lei se impune si diminuarea accesoriilor aferente TVA suplimentar de plată, acestea urmand a fi recalculate doar pentru suma de lei si nu pentru suma de lei [...].”

II. Prin Raportul de inspectie fiscală încheiat în data de2010 de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la C.I.A. “.....” din, s-au mentionat urmatoarele, referitor la suma contestata:

“[...] 1.1. **Taxa pe valoarea adaugata colectata** [...]”

Urmare prezentei reverificari s-a constatat taxa pe valoarea adaugata colectata in suma de lei, cu lei mai mult fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita prin raportul de inspectie fiscală nr./.....2006 (anexa nr.8).

Suma de lei reprezinta t.v.a. colectata aferenta unor prestari de servicii efectuate de Cabinet individual de avocat B.F.F. in luniile octombrie, noiembrie, decembrie 2005, in suma totala de lei, evidențiate in contabilitatea in partida simpla in baza chitantelor emise, la rubrica incasari, fara ca valoarea acestor servicii sa fie departajata din punct de vedere al t.v.a. colectata si al venitului. Documentele emise - chitante numerar - au fost inregistrate cu intreaga valoare numai in registrul jurnal de incasari si plati, dar nu au fost inscrise in jurnalul de vanzari, iar taxa colectata nu a fost cuprinsa in sumele declarate prin deconturile de t.v.a. aferente lunilor respective (anexa nr.8).

In conformitate cu prevederile art.129, alin.1, art.134, alin.(3), art.137, alin.(1), lit.a), art.140, alin.(1) si art.156, alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 31.12.2005, suma de lei reprezinta t.v.a. colectata suplimentar urmare reverificarii. [...].

In sinteza, fata de tva colectata stabilita prin raportul de inspectie fiscală nr./.....2006, de lei, urmare reverificarii s-a stabilit tva colectata in suma de lei (anexa nr.8).

1.2. Taxa pe valoarea adaugata deductibila

Potrivit raportului de inspectie fiscală nr./.....2006 s-a constatat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, cu lei mai putin, urmare neacordarii dreptului de deducere pentru achizitia de materiale de constructie, care nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile, precum si corectarea unor operatiuni functie de documentele prezентate.

Prin prezenta reverificare s-a constatat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, mai putin cu lei fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita prin raportul de inspectie fiscală nr./.....2006 (anexa nr.8).

Diferenta de lei, s-a datorat, dupa cum urmeaza:

- **suma de lei** reprezinta tva aferenta facturilor fiscale in valoare totala, fara TVA, de lei (anexa nr.10), conform carora s-au achizitionat diverse materiale de constructii, pentru care contribuabilul nu a justificat utilizarea acestora in folosul operatiunilor taxabile. [...].

In conformitate cu prevederile art.145, alin.3, lit.a) din Legea nr.571/2003, [...], urmare reverificarii nu s-a acordat dreptul de deducere pentru tva in suma de lei;

- **suma de lei** - tva dedusa aferenta facturii fiscale nr./.....2005 in valoare totala de lei, reprezentand contravaloare "sejur hotel Grecia". Corespunzator acestei operatiuni nu au fost prezентate documente din care sa rezulte scopul si natura deplasarii in interesul operatiunilor taxabile - contracte comerciale, documente privind eventuala reprezentare a unor parteneri, rapoarte de activitate, etc. [...]. Fata de cele prezентate, in conformitate cu prevederile art.145, alin.(3), lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, la control nu s-a acordat dreptul de deducere pentru suma de lei;

- **suma de lei** (anexa nr.12) reprezinta cota parte a tva aferenta cheltuielilor cu utilitatile (gaze, telefon fix, cablu, energie electrica), in suma de lei, repartizate activitatii autorizate pentru spatiul plus la dispozitie. Potrivit documentelor prezентate s-a retinut ca exercitarea dreptului de deducere s-a efectuat, in acest caz, in baza facturilor fiscale emise pe numele persoanelor fizice, proprietari ai imobilului. In concluzie, pentru suma de lei dedusa in conditiile prezентate, urmare reverificarii, nu s-a acordat drept de deducere;

- **suma de lei** reprezinta tva aferenta facturii fiscale nr./.....2005, in valoarea, fara TVA, de lei, care desi a fost inregistrata in jurnalul de cumparari, documentul justificativ nu a fost prezentat la reverificare. In conformitate cu prevederile art.145, alin.8, lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare la data de 31.12.2005, urmare reverificarii, nu s-a acordat drept de deducere pentru tva in suma de lei.

In sinteza, urmare reverificarii efectuate, aferent perioadei 01.06.2005-31.12.2005 s-a constatat taxa pe valoarea adaugata deductibila in suma de lei, cu lei mai putin fata de taxa pe valoarea adaugata stabilita prin raportul de inspectie fiscală nr./.....2006 (anexa nr.8).

1.3. T.v.a. de plată / t.v.a. de recuperat [...]

Urmare reverificarii efectuate, aferent perioadei 01.06.2005 - 31.12.2005, s-a stabilit t.v.a. de plată in suma de lei, ca diferența intre taxa colectata la control de lei si taxa deductibila de lei (anexa nr.8).

Rezulta o t.v.a. suplimentara de plată de lei (anexa nr.8), stabilita ca diferența intre t.v.a. de plată declarata de contribuabil prin deconturile de taxa de lei si t.v.a. de plată stabilita urmare prezentei reverificari, de lei, asa cum s-a prezentat detaliat, anterior.

Precizam ca aceasta diferență cuprinde, inclusiv diferențe stabilite prin raportul de inspectie fiscală nr./.....2006, în suma de lei. [...].

Pentru diferența suplimentară în suma de lei, aferentă atât actului de control anterior cât și prin prezentă reverificare, potrivit art.115 alin.(1), art.116, alin.(1) și alin.(2), lit.a) și art.121, alin.(1) din O.G. nr.92/2003, privind Codul de procedura fiscală, republicat în data de 26.09.2005, cu modificările și completările ulterioare, au fost calculate accesoriile în suma totală de lei, din care: dobânzi/majorari de lei și penalități de întârziere în suma de lei (anexa nr.14). [...].

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezulta urmatoarele:

Raportul de inspectie fiscală încheiat în data de2010 de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspectie Fiscală la C.I.A. “.....” a avut ca obiectiv **reverificarea taxei pe valoarea adăugată** aferentă perioadei **01.06.2005 - 31.12.2005**, urmare Deciziei de reverificare nr./.....2010 emisă de conducătorul A.I.F. Prahova.

In fapt, prin **Raportul de inspectie fiscală** încheiat anterior de organele de inspectie fiscală aparținând D.G.F.P. Prahova - A.F.P.M. Ploiești la C.I.A. “.....” din și înregistrat sub **nr./.....2006**, a fost verificată taxa pe valoarea adăugată pentru perioada **iunie 2005 - decembrie 2005**.

Având în vedere motivatiile inscrise în Raport cu privire la diferențele stabilite la control pentru TVA deductibilă și la TVA colectată, a rezultat o diferență suplimentară la TVA de plată în suma de lei fata de TVA de plată stabilită de contribuabil prin deconturile de TVA depuse la A.F.P.M. Ploiești. Din anexa nr.19 la Raport rezulta urmatoarele date:

- TVA de plată declarată de contribuabil pentru perioada verificată în suma de lei;
- TVA de plată stabilită la control în suma de lei;
- TVA de plată stabilită suplimentar la control în suma de lei (..... lei - lei);
- accesoriile aferente TVA în suma de lei.

Aceasta verificare a fost finalizată prin întocmirea a **două decizii de impunere** privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfăsoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, la C.I.A. “.....”, ambele având același număr și data de înregistrare, respectiv **nr./.....2006** și fiind semnate de primire de contribuabil la aceeași data, însă ele contin obligații fiscale diferite, iar una este în original și alta este o xerocopie.

Astfel, decizia de impunere în original, care îndeplinește condițiile de legalitate, cuprinde diferența suplimentară la TVA de plată în suma de lei și majorari de întârziere aferente în suma de lei și atât organul fiscal cat și contribuabilul detin căte un exemplar din această decizie în original.

Decizia de impunere în xerocopie cuprinde diferența suplimentară la TVA de plată în suma de lei și majorari de întârziere aferente de lei, iar un exemplar din această decizie a fost identificat la A.F.P.M. Ploiești.

Domnul B.F.F. a declarat că detine doar exemplarul în original al deciziei de impunere.

Având în vedere existența la nivelul A.F.P.M. Ploiești a două decizii de impunere cuprinzând obligații fiscale diferite privind TVA pentru aceeași perioadă verificată, conducătorul A.I.F. Prahova a dispus reverificarea C.I.A. “.....” conform prevederilor **art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscală, actualizată, întocmindu-se Decizia de reverificare nr./.....2010.

Astfel, în urma reverificării taxei pe valoarea adăugată pentru aceeași perioadă, respectiv iunie 2005 - decembrie 2005, organele de inspectie fiscală aparținând D.G.F.P. Prahova - A.I.F., au stabilit suplimentar fata de controlul anterior o diferență în plus la TVA de plată în suma de lei și accesoriile aferente de lei, sume contestate de contribuabil.

In fapt, la reverificare s-a stabilit o TVA colectată în suma de lei și o TVA deductibilă cu drept de deducere în suma de lei, rezultând TVA de plată în suma de lei, cu lei mai mult decât TVA de plată în suma de lei stabilită și declarată de contribuabil organului fiscal prin deconturile de TVA. Diferența suplimentară la TVA de plată în suma de lei cuprinde atât diferența suplimentară stabilită la controlul anterior din anul

2006 in suma de lei, cat si diferența suplimentara stabilita de organele de inspectie fiscală apartinând A.I.F. Prahova la reverificarea din septembrie 2010 in suma de lei.

Pentru diferența suplimentara la TVA de plată in suma de lei, au fost calculate accesoriile in suma de lei, din care lei dobanzi / majorari de intarziere si lei penalitati de intarziere.

Accesoriile in suma totala de lei cuprind atat majorarile de intarziere in suma de lei calculate prin actul de control precedent, cat si accesoriile calculate la reverificarea din septembrie 2010 in suma de lei (..... lei majorari de intarziere + lei penalitati de intarziere).

La finalul reverificarii au fost intocmiti **Raportul de inspectie fiscală** si **Decizia de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, ambele fiind inregistrate la organul fiscal teritorial sub nr./.....2010, documente contestate de contribuabil prin contestatia nr./.....2010.

Avand in vedere ca **titlul de creanta** in cazul controlului anterior efectuat in anul 2006 este reprezentat de **Decizia de impunere nr./.....2006 intocmita in original**, organele de inspectie fiscală apartinând A.I.F. Prahova au procedat la emiterea unei decizii de impunere in care diferența suplimentara la TVA ca si accesoriile aferente reprezinta sume negative in raport cu obligatiile suplimentare inscrise in Decizia de impunere nr./.....2006, respectiv cu diferența suplimentara la TVA in suma de lei si cu majorarile de intarziere aferente de lei.

Astfel, diferența suplimentara la TVA de plată inscrisa in decizia de impunere nr./.....2010, contestata, este in suma de (-) lei (- lei + lei), majorarile de intarziere aferente TVA sunt in suma de (-) lei (- lei + lei) si penalitatile de intarziere sunt in suma de lei.

1) Referitor la contestarea legalitatii reverificarii efectuata de organele de inspectie fiscală apartinand A.I.F. Prahova:

Contribuabilul sustine ca diferența suplimentara la TVA de plată in suma de lei rezultata in urma reverificarii, compusa din lei TVA colectata suplimentar si lei TVA deductibila pentru care nu s-a acordat drept de deducere, a fost stabilita in mod nelegal de catre organele de inspectie fiscală, contrar dispozitiilor **Deciziei nr./.....2008** emisa de Comisia de Proceduri Fiscale prin care s-a stabilit ca, in situatia in care se constata ca nu au existat date suplimentare necunoscute organelor fiscale la data efectuarii verificarii anterioare, conform art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, la reverificare se vor mentine obligatiile fiscale stabilite prin actele de inspectie fiscală anterioare.

Prin contestatie se sustine ca “[...] organul de control a stabilit in urma reverificarii obligatii suplimentare de plată pentru aceeasi perioada controlata, pe acelasi tip de obligatie fiscală, pe baza acelorasi documente justificative financiar - contabile avute in vedere si la controlul initial, respectiv fara a exista date suplimentare necunoscute organului fiscal la data verificarii anterioare.”

O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, actualizata, precizeaza:

“Art. 105. - Reguli privind inspectia fiscală [...]”

(3) Inspectia fiscală se efectueaza o singura data pentru fiecare impozit, taxa, contributie si alte sume datorate bugetului general consolidat si pentru fiecare perioada supusa impozitarii. Prin exceptie, conducatorul inspectiei fiscale competent poate decide reverificarea unei anumite perioade daca, de la data incheierii inspectiei fiscale si pana la data implinirii termenului de prescriptie, apar date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data efectuarii verificarilor sau erori de calcul care influenteaza rezultatele acestora.”

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca **reverificarea C.I.A. “.....”** pentru taxa pe valoarea adaugata aferenta perioadei iunie - decembrie 2005 s-a facut de catre reprezentantii A.I.F. Prahova cu respectarea prevederilor **art.105 alin.(3)** din **O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscala, actualizata, respectiv ca urmare a existentei unei **erori de calcul** care a influentat obligatia de plată a contribuabilului privind TVA.

Astfel, eroarea de calcul consta in **existenta a doua decizii de impunere** privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscală pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere intocmit de reprezentantii A.F.P.M. Ploiesti pentru acest contribuabil, ambele decizii avand acelasi

numar si data, respectiv nr./.....2006, ambele decizii privesc aceeasi perioada de inspectie, respectiv 01.06.2005 - 31.12.2005, ambele decizii sunt semnate, stampilate de contribuabil si au inscrisa aceeasi data de comunicare, insa prin cele doua decizii au fost stabilite **obligatii de plata diferite privind TVA**, respectiv lei TVA stabilita suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente in suma de lei inscrise in decizia aflata in original, fata de lei TVA stabilita suplimentar de plata si majorari de intarziere aferente in suma de lei inscrise in decizia aflata in copie xerox.

Drept urmare, pentru identificarea deciziei de impunere intocmita eronat la controlul fiscal din anul 2006, conducatorul A.I.F. Prahova a dispus reverificarea C.I.A. "....." prin intocmirea Decizie de reverificare nr./.....2010.

Din reverificare a rezultat ca obligatia suplimentara privind TVA in suma de lei inscrisa in decizia de impunere aflata in **original** atat la organul fiscal cat si la contribuabil, **nu este reala**, intrucat aceasta cuprinde si suma de lei TVA de plata stabilita si declarata de contribuabil prin deconturile de TVA depuse la organul fiscal teritorial pentru perioada iunie - decembrie 2005. Nici in raportul de inspectie fiscală si nici in decizia de impunere intocmite in data de2006, nu au fost detaliate cauzele si temeiul legal care sa justifice stabilirea sumei de lei ca diferența suplimentara la TVA de plata. Doar diferența suplimentara in suma de **lei TVA** (..... lei - lei) a fost recunoscuta de organele de inspectie fiscală ca fiind legal datorata de contribuabil bugetului de stat pentru perioada analizata, suma pentru care au fost prezentate de catre organele de inspectie ale A.F.P.M. Ploiesti motivatiile legale care au condus la stabilirea ei ca diferența suplimentara de plata aferenta TVA.

In concluzie, din reverificarea fiscală a C.I.A. "....." rezulta ca **decizia de impunere** care indeplineste conditiile de legalitate (aflata in original) si care cuprinde obligatia suplimentara a TVA in suma de **lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **lei a fost intocmita eronat** la controlul fiscal din2006, iar **prin reverificare**, aceasta obligatie suplimentara a fost diminuata cu suma de lei TVA (declarata de contribuabil ca fiind de plata organului fiscal) si cu majorarile de intarziere aferente, dovedindu-se astfel ca cel care contesta legalitatea reverificarii este de fapt beneficiarul acestora.

Reamintim ca organele de inspectie fiscală aparținând A.I.F. Prahova au constatat suplimentar ca fiind de plata si TVA in suma de **lei**, pe langa suma de **lei** stabilita corect la controlul anterior (..... lei - lei), rezultand o diferența suplimentara la TVA de plata in suma totala de **lei**.

Sustinerea din contestatie precum ca nu au existat date suplimentare necunoscute organelor de inspectie fiscală aparținând A.F.P.M. Ploiesti, nu poate fi luată în considerare, intrucât, asa cum am aratat mai sus, reverificarea a fost efectuata ca urmare a unor erori de calcul si nu a fost efectuata ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscale la data verificării.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca reverificarea taxei pe valoarea adăugată la C.I.A. "....." a fost corect efectuata în conformitate cu prevederile **art.105 alin.(3) din O.G. nr.92/2003** privind Codul de procedura fiscală, actualizată, drept pentru care **se va respinge ca neintemeiată contestația** pentru acest capat de cerere.

2) Referitor la contestarea diferenței suplimentare a TVA de plata in suma de lei si a majorarilor de intarziere aferente in suma de lei:

Diferența suplimentara de TVA in suma de **lei** stabilită la controlul din2010 se compune din **lei** TVA colectată suplimentar si din **lei** TVA deductibilă pentru care nu a fost acordat dreptul de deducere.

a) Referitor la colectarea suplimentara a TVA in suma de lei, precizam urmatoarele:

* La reverificare, organele de inspectie fiscală au colectat suplimentar TVA in suma de **lei** aferentă unor prestari de servicii in suma totală de lei efectuate de contribuabil în luniile , si 2005 (anexa nr.9 la Raport), evidențiate în contabilitatea în partida simplă la rubrica "incasari" în baza chitantelor emise, fără ca valoarea acestor servicii să fie departajată din punct de vedere al venitului și al TVA colectată.

Se mentioneaza ca documentele emise, respectiv chitantele de incasare in numerar, au fost inregistrate cu intreaga valoare in Registrul jurnal de incasari si plati, iar taxa colectata nu a fost cuprinsa in sumele declarate prin deconturile de TVA aferente lunilor respective.

TVA in suma de lei a fost colectata in baza prevederilor art.129 alin.(1), art.134 alin.(3), art.137 alin.(1) lit.a), art.140 alin.(1) si art.156 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, forma valabila la 31.12.2005.

* Contribuabilul contesta TVA colectata suplimentar in suma de lei sustinand ca toate chitantele avute in vedere de inspectia fiscala au avut atasate facturi fiscale generatoare de TVA colectata, facturi care au fost evidențiate in Jurnalele de vanzari pentru perioadele respective. Astfel, inregistrarea chitantelor in Jurnalul de vanzari ar conduce la dublarea obligatiei de plata a TVA. Situatia este exemplificata prin factura nr./.....2005 in corespondenta cu chitanta nr./.....2005, anexata contestatiei, ambele avand valoarea de lei si factura nr./.....2005 in corespondenta cu chitanta nr./.....2005, care nu au fost anexate contestatiei.

* **Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:**

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:**

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din:

a) pentru livrari de bunuri si prestari de servicii, altele decat cele prevazute la lit. b) si c), din tot ceea ce constituie contrapartida obtinuta sau care urmeaza a fi obtinuta de furnizor ori prestator din partea cumparatorului, beneficiarului sau a unui tert, inclusiv subventiile direct legate de pretul acestor operatiuni;

Art. 140. - (1) Cota standard a taxei pe valoarea adaugata este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru orice operatiune impozabila care nu este scutita de taxa pe valoarea adaugata sau care nu este supusa cotei reduse a taxei pe valoarea adaugata.

Art. 156. - (1) Persoanele impozabile, inregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

a) sa tina evidenta contabila potrivit legii, astfel incat sa poata determina baza de impozitare si taxa pe valoarea adaugata colectata pentru livrarile de bunuri si/sau prestările de servicii efectuate, precum si cea deductibila aferenta achizitiilor; [...]."

- **Normele metodologice** privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, **aprobat prin O.M.F.P. nr. 1040/2004**:

"(E) Norme privind inregistrarea veniturilor

41. In cazul contribuabililor platitori de taxa pe valoarea adaugata, veniturile, exclusiv taxa pe valoarea adaugata, se preiau pentru determinarea impozitului din coloanele corespunzatoare ale Jurnalului pentru vanzari [...].

(H) Calculul taxei pe valoarea adaugata

53. Taxa pe valoarea adaugata datorata bugetului de stat se stabileste in conformitate cu reglementarile fiscale specifice acesteia.

54. Evidenta taxei pe valoarea adaugata colectate se tine cu ajutorul Jurnalului pentru vanzari (cod 14-6-12/a). In acest jurnal se inregistreaza pe baza de documente (facturi fiscale, bonuri de comanda-chitanta etc.) valoarea bunurilor livrate si/sau a serviciilor prestate si taxa pe valoarea adaugata aferenta."

* **Avand in vedere cele prezентate mai sus**, rezulta urmatoarele:

In anexa nr.9 "Situatia veniturilor stabilite suplimentar [...]" la Raportul de inspectie fiscala din data de2010 sunt inscrise prestările de servicii evidențiate de contribuabil in Registrul jurnal de incasari si plati in baza chitantelor emise, la valoarea totala de lei, organele de inspectie fiscala considerand ca TVA colectata aferenta acestor servicii nu a fost evidențiată in Jurnalul de vanzari si nu a fost declarata prin deconturile de TVA aferente lunilor respective. Astfel, pentru perioada octombrie - decembrie 2005 a rezultat TVA colectata suplimentar in suma totala de lei conform prevederilor art.137 alin.(1) si art.140 alin.(1) din Codul fiscal care, prin rotunjire in minus a condus la suma de lei TVA colectata inscrisa in Raportul de inspectie fiscala si in Decizia de impunere nr./.....2010.

Contribuabilul a anexat la dosarul contestatiei copii ale Jurnalului pentru vanzari aferent lunilor, si 2005, precum si copia facturii fiscale nr./.....2005 emisa pentru S.C. "P" S.A., in valoare totala de lei din care TVA lei, in corespondenta cu chitanta nr./.....2005 in valoare totala de lei emisa pentru aceasta societate.

Din datele inscrise in jurnalele pentru vanzari intocmite de contribuabil pentru lunile, si 2005, rezulta ca in acestea se regasesc toate cele 11 cazuri prezентate de organele de inspectie fiscala in anexa nr.9 la Raport, respectiv pentru fiecare chitanta de

incasare in numerar a fost emisa cate o factura pentru beneficiarii mentionati in aceasta anexa, avand aceeasi valoare si aceeasi taxa pe valoarea adaugata (pozitiile 3, 17, 18 din Jurnalul pentru vanzari pe luna 2005; pozitiile 1, 3, 6, 7, 15, 16 din Jurnalul pentru vanzari pe luna 2005; pozitiile 1 si 10 din Jurnalul pentru vanzari pe luna 2005).

Facturile sunt emise la aceleasi date ca si chitantele de incasare a contravalorii lor.

Valorile TVA colectata inscrise in cele trei jurnale pentru vanzari se regasesc in anexa nr.8 la Raport, in coloana de TVA colectata de contribuabil pentru perioada verificata iunie - decembrie 2005 (in speta lunile, si 2005), totalul TVA colectata din aceasta perioada fiind de lei, suma declarata de contribuabil catre organul fiscal teritorial prin deconturile de TVA, asa cum este mentionat la pagina 4 din Raport.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca TVA colectata suplimentar la control in suma de lei pe baza chitantelor de incasare in numerar emise de contribuabil se regaseste in facturile de prestari servicii emise de acesta pentru diversi beneficiari si a fost declarata organului fiscal prin deconturile de TVA, asa cum se sustine in contestatie, drept pentru care **se va admite contestatia** pentru aceasta suma, ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de lei.

b) Referitor la TVA deductibila fara drept de deducere in suma totala de lei, (..... lei + lei + lei + lei), precizam urmatoarele:

1. La reverificare, organele de inspectie fiscala au constatat ca in perioada iulie - decembrie 2005 contribuabilul a inregistrat **achizitii de materiale de constructii** in valoare totala de lei, din care TVA deductibila de lei, pentru care nu s-a justificat utilizarea in folosul operatiunilor taxabile (anexa nr.10).

Referitor la modul de utilizare a materialelor de constructii, prin Raportul de inspectie fiscala se retine ca nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca acestea au fost folosite pentru amenajarea sediului profesional, respectiv: autorizatii eliberate pe numele proprietarului apartamentului, contracte incheiate cu prestatorii, devize de lucrarri, procese verbale de receptie a lucrarilor si punerii in functiune, precum si orice alte documente din care sa rezulte lucrarile efectuate, contravaloarea acestora, precum si locul unde aceste materiale au fost puse in opera. Din analiza facturilor fiscale privind materialele achizitionate, la inspectia fiscala s-a concluzionat ca acestea nu au fost utilizate la amenajarea sediului social al contribuabilului situat intr-un apartament, avand in vedere cantitatea si natura materialelor de constructii.

In conformitate cu prevederile art.145 alin.(3) lit.a din **Codul fiscal**, pentru TVA deductibila in suma de lei aferenta achizitiilor de materiale de constructie, la inspectia fiscala nu s-a acordat drept de deducere.

* Contribuabilul sustine ca toate achizitiile privind materialele au fost utilizate pentru renovarea/repararea imobilului situat in, str., unde Cabinetul de avocat si-a avut sediul, iar lucrările au fost efectuate in regie proprie.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, precizeaza urmatoarele:

"Art.145. - [...]

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...]."

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta urmatoarele:

In perioada analizata, respectiv 01.06.2005 - 31.12.2005, Cabinetul de avocat "....." a avut sediul activitatii declarat in, Str., Nr., spatiu aflat in proprietatea sotilor B. si pus la dispozitia Cabinetului pe o perioada de doi ani prin Contractul de comodat incheiat in data de2003.

Conform contractului de comodat si schitei apartamentului anexata acestuia, spatiul dat in folosinta Cabinetului are o suprafata de **74,94 mp**.

Din analiza cantitatilor si tipurilor de materiale de constructii achizitionate rezulta faptul ca acestea nu aveau cum sa fie utilizate pentru renovarea/reparatia apartamentului cu suprafata de 74,94 mp situat la parterul blocului, asa cum se sustine in contestatie, cantitatile

aprovisionate fiind cu mult peste necesarul apartamentului (exemplu: cu factura nr./.....2005 s-au achizitionat 170,19 mp parchet) si tipurile de materiale neafandu-si utilizarea intr-un apartament de bloc (exemplu: pal fag suruburi, solutie ignifugat, vata, tabla zincata etc.).

In plus, contribuabilul nu a demonstrat cu documente lucrarea de renovare/reparare a imobilului (situatii de lucrari etc.) si locul unde materialele au fost utilizate. Doar achizitia de materiale de constructii de catre C.I.A. “.....” nu poate dovedi sustinerile din contestatie privind folosirea acestora pentru sediul activitatii.

Art. 145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citat, precizeaza ca orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile.

Insa, asa cum am prezentat mai sus, contribuabilul nu a justificat utilizarea materialelor de constructii in folosul operatiunilor sale taxabile, astfel ca nu are drept de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei, drept pentru care, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**.

2. La reverificare, organele de inspectie fiscală au constatat ca in luna august 2005 contribuabilul a dedus TVA in suma de lei aferenta facturii fiscale nr./.....2005 in valoare totala de lei reprezentand contravaloare “**sejur hotel Grecia**”.

Intrucat nu au fost prezentate documente din care sa rezulte scopul si natura deplasarii in interesul operatiunilor taxabile, respectiv contracte comerciale, documente privind eventuala reprezentare a unor parteneri, rapoarte de activitate etc., la inspectia fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibila in suma de lei conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal.

* Contribuabilul sustine ca suma de lei are caracter deductibil intrucat deplasarea in Grecia s-a efectuat in interesul desfasurarii activitatii autorizate, respectiv pentru a reprezenta interesele clientului S.C. “G” S.R.L., societate cu asociati cetateni greci.

Se sustine, de asemenea, ca TVA deductibila in suma de lei aferenta facturii nr./.....2005 a fost retinuta eronat de organul de control de doua ori in cuprinsul deciziei de impunere contestate.

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta urmatoarele:

In sustinerea contestatiei, contribuabilul a anexat un document listat de pe site-ul Oficiului National al Registrului Comertului din care rezulta datele de identificare ale S.C. “G” S.R.L. si ale asociatiilor acestei societati - cetateni greci, precum si factura fiscală nr./.....2005 emisa de C.I.A. “.....” pentru cumparatorul S.C. “G” S.R.L. reprezentand “Contravaloare asistenta juridica conf. Contract nr./.....2004 luna iulie 2005.”

Insa documentele prezentate nu justifica deplasarea efectuata in Grecia in luna august 2005 in scopul activitatii economice desfasurate, respectiv pentru reprezentarea intereselor clientului S.C. “G” S.R.L..

In plus, factura fiscală nr./.....2005 emisa de C.I.A. “.....” pentru cumparatorul S.C. “G” S.R.L. reprezinta contravaloare asistenta juridica pentru luna iulie 2005 acordata conform contractului nr./.....2004, insa deplasarea in Grecia a avut loc in luna august 2005.

De asemenea, mentiunea inscrisa in factura fiscală nr./.....2005 pentru care contribuabilul a dedus TVA in suma de lei, respectiv “**sejur hotel Grecia**” dovedeste, conform dictionarului explicativ al limbii romane, ca dl. B.F.F. a efectuat deplasarea in Grecia pentru “vacanta, concediu pe care cineva il petrece (cu concursul unei organizatii turistice) intr-o statiune, pe un itinerar turistic”.

Referitor la sustinerea din contestatie precum ca TVA de plata in suma de lei a fost retinuta de doua ori de catre organul de control prin decizia de impunere, aceasta este adevarata doar in ceea ce priveste prezentarea acestei constatari in decizia de impunere, insa la calculul diferenței suplimentare a TVA deductibila (..... lei) si a TVA suplimentare de plata (..... lei) s-a avut in vedere doar o singura data suma de lei TVA.

Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca pentru TVA deductibila in suma de lei aferenta facturii fiscale nr./.....2005 contribuabilul nu justifica utilizarea achizitiei serviciului in folosul operatiunilor sale taxabile, drept pentru care, in baza prevederilor art.145

alin.(3) lit.a) din Codul fiscal, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**.

3. La reverificare, organele de inspectie fiscală au constatat că în perioada analizată contribuabilul a înregistrat TVA deductibilă în suma de lei reprezentând cota parte a TVA aferentă **cheltuielilor cu utilitatile** (gaze, telefon fix, cablu, energie electrică) în suma de lei repartizate activității autorizate pentru spațiul pus la dispozitie. Exercitarea dreptului de deducere s-a efectuat în baza facturilor fiscale emise pe numele persoanelor fizice proprietare ale imobilului astfel ca, în conformitate cu prevederile art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, la inspectia fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în suma de lei.

* Contribuabilul sustine că documentele aferente cheltuielilor cu utilitatile au fost analizate la controlul initial, în urma căruia s-a acceptat deductibilitatea TVA aferentă.

* **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, precizează următoarele:

"Art. 145. - [...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îl fie livrate, și pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îl fie prestate de o alta persoană impozabilă, cu factura fiscală, care cuprinde informațiile prevazute la art. 155 alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca platitor de taxa pe valoarea adăugată[...]."

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezulta următoarele:

Conform datelor inscrise în anexa nr.12 la Raport, în perioada iunie - decembrie 2005 contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în suma totală de lei în baza facturilor fiscale emise de furnizorii de gaze, energie electrică, telefonie fixă și televiziune prin cablu pe numele persoanelor fizice M.E., B.E. și B.F.F. (fosta proprietată și actualii proprietari ai spațiului în care este declarat sediul social al cabinetului).

Intrucât C.I.A. "....." nu detine facturi de utilități emise de furnizori pe numele sau în calitate de **persoana impozabilă**, rezulta că în mod legal organele de inspectie fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în suma totală de lei, în baza prevederilor art. 145 alin.(8) lit.a) din **Codul fiscal**, mai sus citate.

Așa cum am arătat la pct.1 din prezenta decizie, reverificarea agentului economic a fost dispusă în vederea stabilirii corecte a situației fiscale, fiind sesizate erori de calcul la inspectia anterioară, astfel că, la reverificare organele de inspectie fiscală au dreptul legal să stabilească diferite de obligații fiscale față de inspectia fiscală anterioară.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**.

4. La reverificare, organele de inspectie fiscală au constatat că în luna iulie 2005 contribuabilul a înregistrat în Jurnalul de cumpărări TVA deductibilă în suma de lei aferentă **facturii fiscale nr./.....2005** în valoare fără TVA de lei pentru care nu a fost prezentat documentul justificativ. Conform prevederilor art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, mai sus citate, la inspectia fiscală nu s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă în suma de lei.

* Contribuabilul sustine că factura menționată în actul de reverificare are data de emisie06.2005 și dintr-o eroare contribuabilul a evidențiat în Jurnalul de cumpărări aferent lunii iunie 2005 suma de lei la "cumpărari scutite de TVA", drept pentru care a recurs la corecție în sensul deducerii în luna următoare.

* **Având în vedere cele prezentate mai sus**, rezulta următoarele:

Contribuabilul a anexat contestației **copia facturii fiscale nr./....06.2005** în valoare totală de lei din care lei TVA, emisă de furnizorul S.C. "E" S.A. pentru C.I.A. "....." și reprezentând abonament actualizare legislație și abonament acte sintetice, cu plată lunară.

Având în vedere prezentarea la contestație a documentului justificativ solicitat de legiuitor pentru acordarea dreptului de deducere a TVA, respectiv a facturii fiscale nr./.....2005, rezulta că sunt indeplinite condițiile de deductibilitate pentru TVA în suma de lei prevăzute la art.145 alin.(8) lit.a) din Codul fiscal, drept pentru care **se va admite**

contestatia pentru TVA de plata in suma de **lei** ca si pentru majorarile de intarziere aferente in suma de **lei**.

IV. Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de C.I.A. “.....” din, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) si (2) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, actualizata, se

D E C I D E :

1. Admiterea parciala a contestatiei pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- lei - TVA de plata;
- lei - majorari de intarziere aferente

si pe cale de consecinta, anularea parciala a deciziei de impunere pentru suma admisa.

2. Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de **lei** reprezentand:

- lei - TVA de plata;
- lei - majorari si penalitati de intarziere aferente.

3. Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizata si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta.

DIRECTOR EXECUTIV,