

DECIZIA nr 909/2015
privind solutionarea contestatiei formulata de
doamna **x**,
in numele **Cabinetului de avocatura x**, cat si in nume propriu,
inregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii a fost sesizata de AS3FP cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la contestatia formulata de **Cabinetul de avocatura x**, cu sediul si domiciliul procesual ales in x, prin reprezentantul legal, doamna **x**, cu domiciliul in x, contestatia fiind formulata atat in numele cabinetului, cat si in nume propriu.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **04.09.2015**, inregistrata la AS3FP sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere, comunicate in data de **05.08.2015**, emise de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus).

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

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabila aduce urmatoarele argumente:

A. Referitor la aspectele procedurale:

1. Deciziile de impunere atacate sunt nule urmare extinderii nejustificate si fara temei legal a controlului dincolo de perioada verificata si a utilizarii situatiei de fapt din anul 2014 ca argument pentru eliminarea de la deducere a unor cheltuieli aferente perioadei 2010 - 2012.

Astfel, au fost eliminate de la deducere toate cheltuielile aferente intretinerii apartamentului nr. 4 din perioada 2010 - 2012, desi in aceasta perioada apartamentul a fost utilizat efectiv de catre cabinet, fiind unul din locurile in care au fost transportate pentru arhivare dosarele cabinetului.

In mod eronat s-au avut in vedere afirmatiile contribuabilei din Nota explicativa nr. x potrivit carora la data controlului si a vizitarii apartamentului (07.11.2014), acesta nu mai era utilizat .

2. A fost incalcat mandatul acordat organelor de control cu privire la lunile indicate prin avizul de inspectie fiscala (martie, iunie, septembrie si decembrie ale anilor 2010, 2011 si 2012).

Extinderea neintemeiata a controlului a avut consecinte asupra rezultatului inspectiei, acest lucru echivaland cu incalcarea dreptului contribuabilei la aparare, contrar dispozitiilor art. 102 alin 7 din HG nr. 1050/2004.

De asemenea, au fost incalcate si prevederile art. 105 alin 7 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, intrucat niciodata nu i-a fost prezentat ordinul de serviciu semnat de conducatorul organului de control.

3. Raportul de inspectie fiscala este nul, intrucat lipseste semnatura unuia dintre cei doi inspectori desemnati sa realizeze controlul, acesta fiind semnat numai de inspectorul x.

Faptul ca o persoana a fost prezenta doar la intocmirea unor anexe la proiectul de raport, nu inseamna ca isi insuseste si concluziile finale ale respectivului raport.

4. Procedura de selectie a contribuabilei pentru control pe criteriul gradului de risc, cu incalcarea legii nu-i este aplicabila, cata vreme aceasta nu se incadreaza in aceasta categorie.

Potrivit site-ului ANAF referitor la procesul de selectie a persoanelor fizice cu venituri mari care prezinta risc fiscal, in procesul de selectie se aplica normele emise in anul 2010 si pot viza numai veniturile obtinute in anul 2011. Prin urmare, pentru anul 2010 s-a aplicat un temei de drept care nu era in vigoare, respectiv s-a invocat eronat art. 100 alin 1 din OG nr. 92/2003.

5. Potrivit precizari existente pe site-ul ANAF anterior mentionat, prescriptia dreptului de a efectua acest tip de control s-a implinit in anul 2010.

Intrucat controlul a inceput in septembrie 2014, rezulta ca obiectul controlului il putea face numai perioada septembrie 2011 - septembrie 2014.

In cazul sau nu sunt aplicabile dispozitiile art. 98 alin 3 teza 1 din Codul de procedura fiscala, republicat.

6. In legatura cu anul 2010 exista autoritate de lucru judecat, iar organele de inspectie fiscala nu au respectat propria procedura privind reverificarea, nefiind respectate dispozitiile art. 102 din Codul de procedura fiscala, republicat, in sensul ca nu i s-a adus la cunostinta vreun referat care sa cuprinda motivele solicitarii de reverificare.

Desi nu au fost luate in considerare hotarari judecatoresti definitive si irevocabile, nu s-a tinut cont nici de faptul ca intreaga contabilitate a cabinetului si toata contabilitatea sa au fost verificate si au fost facute punctaje intre AS3FP si cabinet.

7. Raportul de inspectie fiscala si anexele sunt nule, fiind intocmite de o echipa de control care are un interes in cauza, interes dovedit cu inscrisuri; altfel, functionarul public, x se afla in cercetare penala, iar controlul a fost efectuat de functionari aflati in coniventa cu fostul sot, x.

Contestatarul subliniaza faptul ca a formulat plangere penala impotriva membrilor inspectiei fiscale, intre altele si pentru savarsirea infractiunii de abuz.

8. Organele de control nu au respectat dreptul contribuabilei la aparare, prevazut de art. 6 al Conventiei Europene a Drepturilor Omului si art. 9 alin 1 si art. 49 din Codul de procedura fiscala, republicat.

B. Referitor la taxa pe valoarea adaugata:

Contestatarul invoca autoritatea de lucru judecat si prescriptia dreptului la control pentru anul 2010 si partial pentru anul 2011.

Diferenta de TVA a facut obiectul unui control judiciar in cadrul Dosarului nr. x aflat pe rolul Judecatoriei Sector 3, solutionat prin Sentinta civila nr. x, ramasa irevocabila prin Decizia nr. x pronuntata de Tribunalul Bucuresti, prin care s-a respins recursul AS3FP.

Neluarea in considerare a sentintei respective este neintemeiata, cata vreme oricare ar fi obiectul acelei cauze, aceasta se refera la valoarea TVA aferenta anului 2010 deja verificata.

Incepand cu data de 08.01.2013, cabinetul nu mai este platitor la TVA.

Anexa 1 a Raportului de expertiza insusit de instanta de judecata in anul 2013 si care a condus la anulara titlului executoriu emis de administratie, atesta sumele reprezentand TVA, datorate de cabinet. AS3FP a fost parte in instanta si nu a contestat continutul raportului de expertiza.

Referitor la TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor tipografice de la SC x SRL:

Exista facturi emise in conformitate cu prevederile art. 146 si art. 155 din Codul fiscal.

In speta nu este necesara existenta unui contract, cata vreme facturile fiscale constituie documente justificative in vederea deducerii taxei.

Factura fiscala nr. x este aferenta achizitiei unui televizor care a fost utilizat de cabinet pentru a crea clientilor o stare de confort pe parcursul asteptarii in vederea discutarii situatiei lor juridice.

Potrivi facturii nr. x emisa de x pentru cabinet au fost achizitionate prestatii tipografice si anume realizarea din punct de vedere grafic si tiparirea unor imprimate (dosare inscriptionate, plicuri si file cu antet, mape de prezentare ale cabinetului, etc).

Referitor la TVA in suma de x lei:

Suma de x lei se compune din:

- TVA aferenta unor servicii medicale si TVA aferenta unui raport de evaluare, pe care nu le poate identifica in raportul de inspectie fiscala;
- TVA in suma de x lei aferenta achizitiei unui trepid;
- TVA in suma de x lei aferenta achizitiei de energie electrica de la x;
- TVA in suma de x lei aferenta achizitiei aparaturii de filmari.

Achizițiile sunt în interesul activității cabinetului.

Cabinetul are în dotare un sistem de supraveghere și aparatură video utilizată în egală măsură pentru a înregistra consultările acordate. Contestatara subliniază că va prezenta numai în fața instanței probe în legătură cu achizițiile respective și nicidecum în fața inspectorilor fiscali.

Referitor la TVA în suma de x lei aferentă achizițiilor de combustibil:

În perioada supusă inspecției cabinetul a avut angajate mai multe societăți de contabilitate care au întocmit actele contabile și declarațiile, iar acestea sunt responsabile pentru înregistrările efectuate.

Mai mult, TVA aferentă anului 2010 nu mai poate fi analizată, câtă vreme a fost analizată și a făcut obiectul unor hotărâri judecătorești.

C. Referitor la impozitul pe venit:

Referitor la cheltuielile cu utilitățile și întreținerea pentru imobilul din strada x în suma de x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 și x lei pentru anul 2012:

Spatiul a fost utilizat efectiv pentru activitatea cabinetului.

În mod eronat a fost extins controlul dincolo de perioada verificată și au fost eliminate de la deducere aceste cheltuieli tinând cont de situația de fapt din 2014.

Referitor la cheltuielile cu aparatură foto profesională în suma de x lei aferente anului 2010, la cheltuielile considerate a fi personale efectuate în SUA și Canada, produse farmaceutice și tomografie aferente anului 2011 în suma de x lei și în suma de x aferente anului 2012:

Cabinetul este unul dintre deschizătorii de drumuri în domeniu, în sensul că lucrează de ani de zile cu psihologi și detectivi în soluționarea cauzelor sale, astfel că achiziționarea aparaturii a avut ca scop reducerea substanțială a costurilor de investigare realizate de detectivi și alte persoane autorizate.

Toate cheltuielile respective sunt aferente unor activități adiacente care au legătură cu obiectul de activitate autorizat.

Cheltuielile de deplasare în SUA și Canada au fost efectuate în interesul activității cabinetului, întrucât acesta are și clienți în afara României.

Întrucât este ținută de secretul profesional, nu poate depune contractele de asistență cu persoanele fizice și juridice din străinătate, acestea urmând a fi prezentate numai instanței. În perioada verificată a avut clienți în California, New York, Montreal, Toronto, Vancouver, Ottawa.

Cheltuielile efectuate "în magazine" constau în mâncare sau transport dintr-o zonă înaltă pe timpul sederii în străinătate, cheltuieli la care are dreptul potrivit Codului de procedură fiscală și au fost efectuate în interesul supraviețuirii sale, pentru a-și găsi clienți în zonele respective.

Potrivit extraselor de cont prezentate în timpul inspecției fiscale, cabinetul a primit sume de bani din Canada și SUA cu titlu de onorarii sau cheltuieli de judecată, fapt care atestă relațiile de lucru dintre cabinet și persoanele din această parte a lumii.

Referitor la cheltuielile în suma de x lei aferente anului 2010, în suma de x lei aferente anului 2011 și x lei aferente anului 2012 cu privire la relația contractuală cu SC x SRL:

Contrar constatărilor organelor de inspecție fiscală, cabinetul a avut încheiat cu societatea respectivă contractul de prestări servicii din data de 17.02.2011 încheiat cu

SC x SRL, care si-a schimbat denumirea de-abia in noiembrie 2012, cand a fost semnat un act aditional prin care s-a prelungit contractul initial.

Serviciile au fost dovedite atat cu contractul, cat si cu facturile emise in baza acestuia.

Contestatarul a avut calitatea de asociat in SC x SRL din data de 12.12.2012. Obiectul de activitate al acestei societati a constat initial in activitatea de difuzare a programelor de televiziune, iar ulterior a fost extins, cuprinzand si activitati de tiparire si servicii conexe tiparirii, legatorie, fabricarea articolelor de papetarie, activitati de editare, etc.

Referitor la cheltuielile in suma de x lei efectuate de cabinet in relatia cu SC x SRL pentru anul 2010:

Desi cabinetul a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala numai facturile fiscale, in mod eronat au fost respinse la deducere cheltuielile respective. Din cuprinsul facturilor rezulta fara niciun dubiu ca au fost emise in legatura cu activitatea cabinetului.

Din cuprinsul legii fiscale nu rezulta ca lipsa unui contract intre parti inlatura de plano documentul fiscal denumit factura.

Mai mult, contractul intre parti a existat, insa a fost sustras din contabilitatea cabinetului.

Referitor la cheltuielile in suma de x lei pentru anul 2010, in suma de x lei pentru anul 2011 si x lei pentru anul 2012 efectuate catre x:

Contribuabila a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala un contract si facturi fiscale pentru a demonstra faptul ca aceste cheltuieli au avut drept scop obtinerea de clienti in Canada si SUA.

Societatea respectiva nu are in obiectul de activitate doar productia de film, ci si activitatea de publicitate, inclusiv promovarea on-line.

In temeiul contractului nr. x, aceasta a asigurat secretariatul pentru o serie de relatii cu clienti si avocati din acea parte a lumii, cu care au fost semnate contracte de asistenta juridica si s-au desfasurat activitati specifice meseriei de avocat, activitati comune, inclusiv de reprezentare in Romania.

Deoarece aceste activitati au fost desfasurate pe teritoriul Candei, documentele se afla la aceasta societate, iar in masura in care va fi necesar, documente suplimentare pot fi cerute de la autoritatile fiscale canadiene.

Este in sarcina inspectiei fiscale sa dovedeasca faptul ca doamna x a utilizat aceste sume pentru uzul personal sau al familiei sale.

Referitor la amortizarea mijloacelor mobile si fixe (x lei = TV LCD Sony si doua autoturisme pentru anul 2010 si x lei = diferenta intre calculul amortizarii de catre organele de inspectie fiscala si calculul cabinetului):

Societatile de contabilitate au calculat corect amortizare.

In cazul imobilului din strada x care a fost achizitionat in anul 2007, organele de control au stabilit o amortizare pe 600 de luni (50 de ani), desi potrivit HG 2139/2004, imobilele se amortizeaza intr-o perioada de 360 de luni (30 de ani).

Referitor la cheltuielile in suma de x lei aferente anului 2011 reprezentand taxa de timbru, asigurare si raport de evaluare:

Nu a putut identifica si verifica despre ce este vorba, din cauza faptului ca sunt nedetaliata aceste sume.

D. Referitor la sumele reprezentand incasari nedeclarate:

Neinregistrarea unei sume in registrul de incasari si plati nu echivaleaza cu nedeclararea veniturilor rezultate din contracte si facturi.

1. Pentru anul 2010, sumele respective reprezinta in fapt contracte in derulare pentru anii precedenti a caror decontare se face in anul 2010

- suma de x lei se refera la clientul SC x SA;
- suma de x lei reprezinta o plata realizata de imputernicit Albu Maria in numele clientei x, contract asistenta juridica nr.x;
- sumele de x lei reprezinta sume decontate intre cabinet si client si nu constituie cheltuieli sau venituri ale cabinetului.

2. Pentru anul 2011:

- suma de x lei din factura nr. x emisa pe numele x este o plata facuta de o ruda a acestuia, x, clientul fiind la inchisoare;
- suma de x lei din data de 25.02.2011 a fost achitata in contul cabinetului de catre BEJ x si reprezinta cheltuiala nedeductibila si venit neimpozabil, suma fiind obtinuta din executarea silita in beneficiul direct al clientului;
- suma de x lei din data de 26.07.2011 nu a fost identificata, iar organele de inspectie fiscala nu au oferit detalii.

3. Pentru anul 2012:

- suma de x lei din data de 15.02.2012 se refera la contractul de asistenta juridica nr. x incheiat cu x;
- suma de x lei din data de 30.03.2012 este aferenta contractului de asistenta juridica incheiat cu x si a fost evidentiata in actele contabile.

In concluzie, contribuabila solicita admiterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS3FP a emis urmatoarele decizii de impunere:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus).

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

3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate:

3.1.1 Referitor la nulitatea actelor atacate:

Cauza supusa solutionarii este daca deciziile de impunere contestate sunt lovite de nulitate, in conditiile in care elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale sunt expres si limitativ prevazute de legiuitor.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabila invoca nulitatea deciziilor de impunere atacate.

In drept, potrivit art. 46 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

« **Art. 46** - Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.[...]"

Prin urmare, potrivit procedurii fiscale reglementate de Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calitatii persoanei împuternicite a organului fiscal, a numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal.

Potrivit doctrinei, se reține că trăsăturile generale ale nulității sunt nesocotirea dispozițiilor legale privitoare la elementele imperative pe care trebuie să le conțină actul administrativ fiscal, producerea unei vătămări, precum și ca respectiva vătămare să nu poată fi înlăturată în alt mod decât prin anularea actului, astfel încât, se desprinde concluzia potrivit căreia sancțiunea nulității intervine ca o ultimă rațiune, numai în măsura îndeplinirii cumulate a condițiilor mai sus prezentate.

De asemenea, potrivit teoriei nulității actelor juridice: "***vom folosi notiunea de nulitate absoluta pentru a evoca nulitatea care intervine atunci cand este incalcata o conditie de legalitate de mare importanta, ce se stabileste in concret in functie de dispozitiile normelor juridice care contureaza regimul juridic al actului administrativ in discutie, iar notiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei conditii de legalitate de mai mica importanta***" (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, Bucuresti, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a inteles sa precizeze in mod expres **acele elemente din continutul actelor administrative fiscale** a caror lipsa este sanctionata cu **nulitatea absoluta** a actelor, ele fiind enumerate la art.46 din Codul de procedura fiscala. Prin

urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui si calitatii persoanei imputernicite a organului fiscal, numelui si prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnaturii persoanei imputernicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absoluta, vatamarea contribuabilului fiind prezumata, iar constatarea nulitatii putand fi efectuata chiar si din oficiu, fara a fi necesara cererea contribuabilului.

Cat priveste lipsa ori inscrierea eronata a celorlalte elemente din continutul actului administrativ fiscal, precum si nerespectarea unor reguli privind conditiile procedurale legate de emiterea actului nu este sanctionata cu nulitatea absoluta, ci pot determina anulabilitatea actului, asa cum s-a aratat si in literatura de specialitate (*D. Dascalu, C. Alexandru, Explicatiile teoretice si practice ale Codului de procedura fiscala*, Editura Rosetti, Bucuresti, 2005, p. 129-130).

Drept pentru care, nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contestatarei cu privire la acest capat de cerere, respectiv ca:

- organele de inspectie fiscala si-au depasit atributiile si verificarea unor aspecte pentru care nu erau imputernicite, conform avizului de inspectie fiscala trebuiau verificate numai lunile martie, iunie, septembrie si decembrie ale anilor 2010, 2011 si 2012;

- lipsa semnaturii **unuia** dintre membrii echipei de inspectie fiscala;

- utilizarea situatiei de fapt din anul 2014 pentru perioada verificata 2010 - 2012

- controlul a fost efectuat de inspectori fiscali care sunt in coniventa cu fostul sot al contribuabilei;

cata vreme aceste aspecte nu atrag nulitatea deciziilor de impunere contestate, potrivit legii, elementele care determina nulitatea actelor administrativ fiscale fiind expres si limitativ prevazute de legiuitor.

A - Se retine ca, in legatura modalitatea de desfasurare a inspectiei fiscale, respectiv in legatura cu faptele inspectorilor de pe parcursul desfasurarii controlului, organul de solutionare a contestatiei nu se poate pronunta, cata vreme nu intra in competenta sa de solutionare, iar, mai mult, insasi contribuabila precizeaza ca aceste aspecte fac obiectul unei plangeri penale pentru savarsirea infractiunilor de abuz.

B - Contrar sustinerilor contribuabilei, potrivit art. 7 alin 2 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

“**Art. 7** (2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz”,

iar potrivit art. 94 din acelaşi act normativ:

“**Art. 94** (1) Inspekţia fiscală are ca obiect verificarea legalităţii şi conformităţii declaraţiilor fiscale, corectitudinii şi exactităţii îndeplinirii obligaţiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislaţiei fiscale şi contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferenţelor obligaţiilor de plată şi a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspekţia fiscală are următoarele atribuţii:

a) constatarea şi investigarea fiscală a tuturor actelor şi faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspekţiei sau altor persoane privind legalitatea şi conformitatea declaraţiilor fiscale, corectitudinea şi exactitatea îndeplinirii obligaţiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.”

Prin urmare, în vederea adoptării unei soluții corecte din punct de vedere fiscal, organele de control au obligația/dreptul de a investiga fiscal toate actele și faptele rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției; în speta, organele de inspecție fiscală aveau dreptul să țină cont la stabilirea obligațiilor fiscale pentru perioada 2010 - 2012, de constatările efectuate în anul 2014, pe teren (la apartamentul nr. 4 din strada x, sector 2), dacă aceste constatări erau relevante pentru impunere.

C. În legătura cu obiectul inspecției fiscale, contribuabilul a avut cunoștința de faptul că verificarea va viza perioada 01.01.2010 - 31.12.2012, cătă vreme în avizul de inspecție fiscală se menționează următoarele :

“(…) Începând cu data de 16.09.2014, veți face obiectul unei inspecții fiscale, având ca obiective :

- verificarea ansamblului declarațiilor fiscale și/sau operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală pentru:

a. Impozitul pe venit pe perioada: 01.01.2010 - 31.12.2012;

b. Taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2010 - 31.12.2012;

- verificarea modului de organizare și conducere a evidenței fiscale și contabile.”

D. Referitor la faptul că raportul de inspecție fiscală a fost semnat numai de domnul x:

Potrivit precizărilor din referatul cu propuneri de soluționare a contestației domnului x au fost delegați să efectueze inspecția fiscală la Cabinetului de avocat „x”, în baza Ordinului de serviciu nr. x .

Domnul x a participat la inspecția fiscală până la data de 15.06.2015, data la care acesta a intrat în concediu medical .

Întrucât până la data la care acesta a intrat în concediu, au fost verificate documente justificative privind veniturile și cheltuielile cabinetului și au fost întocmite anexele care au stat la baza sustinerii constatărilor din raportul de inspecție, nu a mai fost necesară suplimentarea echipei de inspecție fiscală, conform prevederilor punctului 3.2.6 - Capitolul IV.1 din OMFP nr. 364/2009 pentru aprobarea Sistemului de proceduri pentru inspecția fiscală, cu modificările și completările ulterioare „*Organele de inspecție fiscală care au participat la verificări, dar care nu mai fac parte din echipa de inspecție la finalizarea acțiunii, vor fi nominalizate în raportul de inspecție fiscală ca participanți la efectuarea verificărilor, cu precizarea perioadei efective de control, dar nu vor fi înscrise la pagina de semnături a raportului de inspecție fiscală pentru a semna raportul de inspecție și nici în decizia de impunere.*”

Având în vedere cele precizate mai sus, este neîntemeiată afirmația contribuabilului privind încălcarea dispozițiilor art. 43 alin. (2) lit. g), raportat la art. 46 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, cătă vreme deciziile de impunere contestate cuprind semnăturile persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent, acestea fiind semnate de seful de administrație adjunct, x, de seful de serviciu, x și de inspectorul, x.

E. Referitor la procedura de selectie a contribuabilei pentru control:

Conform prevederilor art. 100 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare,

“Art. 100 (1) Selectarea contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale este efectuată de către organul de inspecție fiscală competent, în funcție de nivelul riscului stabilit ca urmare a analizei de risc.

(2) Analiza de risc reprezintă activitatea efectuată în scopul de a identifica riscurile de nedeclarare a creanțelor fiscale, de a le evalua, de a le gestiona, precum și de a le utiliza în vederea selectării contribuabililor ce urmează a fi supuși inspecției fiscale.

(3) Contribuabilul **nu poate face obiecții** cu privire la procedura de selectare folosită.”

În speta, potrivit precizarilor organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, *“prin adresa nr. x, înregistrată la AS3FP sub nr. x, Serviciul Evidență Plătitori Persoane Fizice din cadrul AS2FP, în vederea soluționării cererii nr. x depusă de doamna x, solicitată ” introducerea de urgență în planul de control ” a acesteia.”* Drept pentru care a fost efectuată o analiză de risc, fiind întocmit în acest sens formularul FRD – Fișa rezultatelor documentării.

Astfel ca, argumentele contribuabilei conform cărora procedura de selectare pentru control pe criteriul gradului de risc, s-a făcut cu încălcarea legii, întrucât nu se încadrează în categoriile de contribuabili precizate pe site-ul ANAF https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/averi_pfizice.pdf sunt neîntemeiate, având în vedere că informațiile prezentate în site-ul respectiv se referă la alta categorie de contribuabili, respectiv la persoanele fizice cu privire la care sunt aplicabile prevederile Capitolului III – Dispoziții speciale privind verificarea persoanelor fizice supuse impozitului pe venit din O.G. 92/2003 republicată privind Codul de procedura fiscală și nu la persoane fizice care obțin venituri din activități independente în a căror categorie intră și veniturile obținute de doamna x urmare exercitării profesiei de avocat în cadrul Cabinetului de Avocat ” x ”.

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că sunt neîntemeiate argumentele contribuabilei privind nulitatea deciziilor de impunere atacate, cătă vreme prevederile art. 46 din Codul de procedura fiscală republicat, stipulează expres și limitativ elementele care conduc la nulitatea actelor administrativ fiscale. Or, motivațiile sale nu sunt de natură să conducă la nulitatea actelor atacate.

3.1.2 Referitor la invocarea autorității de lucru judecat în ceea ce privește obligațiile de plată reprezentând TVA aferente anului 2010, respectiv referitor la încălcarea de către organele de inspecție fiscală a prevederilor legale privind reverificarea:

Cauza supusă soluționării este dacă în legătura cu taxa pe valoarea adăugată aferentă anului 2010 există autoritatea de lucru judecat, respectiv dacă organele de inspecție fiscală au încălcat prevederile legale privind reverificarea, în condițiile în care cabinetul de avocat, respectiv contribuabila nu au mai făcut obiectul unei verificări de către organele de inspecție fiscală.

In fapt, Cabinetul de Avocat x a facut obiectul unei inspectii fiscale care a vizat impozitul pe venit si taxa pe valoarea adaugata, pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2012.

Cabinetul de avocat, respectiv contribuabila **nu au mai facut obiectul unei alte inspectii fiscale**, fapt mentionat și in Raportul de inspectie, în cuprinsul paginii 2.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 94 si art. 105¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

“Art. 94 (1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

“Art. 105¹ (...) (2) Prin reverificare se înțelege inspecția fiscală efectuată ca urmare a apariției unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, care influențează rezultatele acestora.”

Nu pot fi retinute in solutionare favorabila a cauzei argumentele contribuabilei privind obligatia organelor de inspectie fiscala de a emite si comunica decizie de reverificare, cata vreme in speta, nu sunt incidente dispozitiile art. 105¹ din Codul de procedura fiscala, republicat, nefiind vorba de efectuarea unei reverificari urmare aparitiei unor date suplimentare necunoscute inspectorilor fiscali la data efectuării verificărilor, ci sunt incidente prevederile art. 94 din acelasi act normativ cu privire la verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabila, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

De asemenea, nu pot fi retinute nici motivatiile contribuabilei privind autoritatea de lucru judecat in ceea ce priveste obligatiile de plata reprezentand TVA, stabilite suplimentar pentru anul 2010, avand in vedere ca raportul de expertiza, anexat la dosarul cauzei, la care face referire contribuabila a fost intocmit ca proba in sustinerea contestatiei contribuabilei la executare, care a facut obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Judecatoriei Sector 3 Bucuresti , contestatie care a vizat Somatia nr. x, a titlului executoriu nr. x si a celorlalte acte de executare emise de către AS3FP urmare depunerii declaratiilor fiscale de către cabinetul de avocatura și nu urmare efectuării unei inspectii fiscale.

Astfel ca, prin Sentința Civila nr. x s-au anulat actele de executare silita emise de către AS3FP si nu s-a efectuat o analiza în ceea ce privește respectarea dispozitiilor legale privind deductibilitatea/colectarea taxei pe valoarea adaugata inscrisa în

deconturile de TVA depuse de cabinetul de avocat, motiv pentru care argumentele contribuabilei cu privire la acest capat de cerere sunt neintemeiate.

3.1.3 Referitor la invocarea de catre contribuabila a nerespectarii dreptului la apărare, prevăzut de art. 6 al Convenției Europene a Drepturilor Omului și art. 49 din Codul de procedura fiscala, republicat:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au respectat dispozitiile legale privind informarea contribuabilei pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

In fapt, prin contestatia formulata contribuabila invoca nerespectarea dreptului la apărare, prevăzut de art. 6 al Convenției Europene a Drepturilor Omului și art. 49 din Codul de procedura fiscala, republicat.

In drept: Conform art. 107 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare:

“**Art. 107** (1) Contribuabilul va fi informat pe parcursul desfășurării inspecției fiscale asupra constatărilor rezultate din inspecția fiscală.

(2) Organul fiscal prezintă contribuabilului proiectul de raport de inspecție fiscală, care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acestuia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin. (1), cu excepția cazului în care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare în urma inspecției fiscale sau a cazului în care contribuabilul renunță la acest drept și notifică acest fapt organelor de inspecție fiscală.

(3) Data, ora și locul prezentării concluziilor vor fi comunicate contribuabilului în timp util.

(4) Contribuabilul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale, în termen de 3 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale.

(5) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul sau data notificării de către contribuabil că renunță la acest drept.”

In speta, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din cuprinsul raportului de inspectie fiscala si din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei prin Instiintarea pentru discutia finala nr. x din 25.06.2015, doamna avocat x, in calitate de avocat titular al Cabinetului de avocat „x” a fost informata ca in data de 29.06.2015, ora 13⁰⁰, va avea loc discutia finala, la sediul organelor de inspectie fiscala din x; cu acest prilej, i-au fost prezentate constatarile inspectiei si consecintele lor fiscale.

Urmare solicitarii sale din data de 29.06.2015, in conformitate cu prevederile art. 107 alin. (2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in data de 29.06.2015, i s-a inmanat acesteia un proiect de Raport de inspectie fiscala.

In baza art. 107 alin. (4) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, in termen de 3 zile, doamna avocat x si-a exprimat punctul de vedere privind inspectia fiscala desfasurata la Cabinetul de avocat „x” fiind inregistrat la Administratia Sector 3 a Finantelor Publice sub nr. x din 03.07.2015.

De altfel, in raportul de inspectie fiscala, la capitolul VI “Discutia finala cu contribuabila”, a fost analizat punctul de vedere al contestatarei.

Fata de cele mai sus prezentate, rezulta ca sunt neintemeiate afirmatiile contribuabilei conform carora i-au fost inlaturate toate apararile atat cele pe procedura, cat si cele de fond si conform carora nu i-a fost asigurata în mod real și eficient posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere, fiind incalcate prevederile legale, cata vreme, asa cum am aratat anterior, contribuabila a fost instiintata cu privire la data programata pentru discutia finala, fiindu-i inmanat un proiect de raport de inspectie fiscala in vederea exprimarii punctului propriu de vedere privind inspectia fiscala desfasurata la Cabinetul de avocat „X”.

3.2 Referitor la prescriptia dreptul de a stabili obligatii suplimentare de plata reprezentand impozit pe venit si TVA aferente anului 2010:

Cauza supusa solutionarii este daca obligatiile suplimentare de plata reprezentand impozit pe venit si TVA aferente anului 2010 sunt prescrise.

In fapt, contribuabila invoca prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii suplimentare de plata reprezentand impozit pe venit si TVA aferente anului 2010.

In drept, in ceea ce priveste obiectul, termenul și momentul de la care începe să curgă termenul de prescripție a dreptului de stabilire a obligațiilor fiscale, prevederile art. 23, art. 91, art. 92, art. 98 si art. 102 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, stipuleaza :

“**Art. 23** – (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 impunere care le generează.

(2) Potrivit alin. (1) se naște dreptul organului fiscal de a stabili și a determina obligația fiscală datorată.”

« Art. 91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit art. 23, dacă legea nu dispune altfel. »

« **Art. 92** (1) Termxe de prescripție prevăzute la art. 91 se întrerup:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru întreruperea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) la data depunerii de către contribuabil a declarației fiscale după expirarea termenului legal de depunere a acesteia;

c) la data la care contribuabilul corectează declarația fiscală sau efectuează un alt act voluntar de recunoaștere a impozitului datorat.

(2) Termxe de prescripție prevăzute la art. 91 se suspendă:

a) în cazurile și în condițiile stabilite de lege pentru suspendarea termenului de prescripție a dreptului la acțiune;

b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspectiei fiscale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspectiei fiscale;

c) pe timpul cât contribuabilul se sustrage de la efectuarea inspectiei fiscale;

d) pe perioada cuprinsă între data declarării unui contribuabil inactiv și data reactivării acestuia.

(3) Dispozițiile dreptului comun privitoare la prescripția extinctivă sunt aplicabile în mod corespunzător.»

“Art. 98 (1) Inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

(2) La contribuabilii mari, perioada supusă inspekției fiscale începe de la sfârșitul perioadei controlate anterior, în condițiile alin. (1).

(3) La celelalte categorii de contribuabili inspekția fiscală se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale. **Inspekția fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, dacă este identificată cel puțin una dintre următoarele situații:**

a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;

b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;

c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.

“Art. 102 (6) Data începerii inspekției fiscale este data menționată în registrul unic de control. În cazul contribuabililor care nu dețin sau nu prezintă organelor de inspekție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca inspekția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligațiile fiscale.

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

În condițiile în care termenul de prescripție pentru dreptul de a stabili obligațiile fiscale este de 5 ani, iar inspekția fiscală se efectuează în cadrul acestui termen de prescripție, rezulta ca ratiunea pentru care perioada inspekției fiscale a fost stabilită la 3 ani este aceea ca, potrivit principiilor dreptului fiscal, relațiile dintre contribuabili și organele fiscale trebuie să fie fundamentate pe buna-credință, în scopul realizării cerințelor legii. În situația în care există indicii privind nerespectarea dispozițiilor legale, prezumția de buna-credință nu mai funcționează, astfel încât organul fiscal poate să extindă verificările pe perioada de prescripție. De asemenea, termenul de 3 ani impus de art. 98 alin. 3 Cod procedura fiscală ar putea să conducă la reducerea termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, situație ce nu ar putea fi acceptată.

Prin urmare, în speta dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale care se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel, termenul de prescripție a acestui drept începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală (momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care o generează, născându-se totodată dreptul organului fiscal de a

stabili și a determina obligația fiscală datorată). De asemenea, termenul de prescripție se suspendă pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale - care este data menționată în registrul unic de control - și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale.

Prin termen de prescripție, potrivit doctrinei se înțelege intervalul de timp stabilit de lege înăuntrul căruia trebuie exercitat dreptul la acțiune sub sancțiunea pierderii acestui drept, având în vedere, în cadrul acestui termen de prescripție, întreruperile și suspendările stipulate în cuprinsul aceluiași legi care prevăd termenul de prescripție.

Prin suspendarea prescripției se înțelege acea modificare a cursului acesteia ce constă în oprirea de drept a curgerii termenului de prescripție pe timpul cât durează situația ce îl pune pe titularul dreptului material la acțiune în imposibilitatea de a acționa. După încetarea suspendării, prescripția își reia cursul, socotindu-se și timpul curs înainte de suspendare.

3.2.1 Referitor la taxa pe valoarea adăugată:

Potrivit prevederilor art. 156¹ și art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în anul 2010:

"Art. 156¹. - (1) Perioada fiscală este luna calendaristică.

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), perioada fiscală este trimestrul calendaristic pentru persoana impozabilă care în cursul anului calendaristic precedent a realizat o cifră de afaceri din operațiuni taxabile și/sau scutite cu drept de deducere și/sau neimpozabile în România conform art. 132 și 133, dar care dau drept de deducere conform art. 145 alin. (2) lit. b), care nu a depășit plafonul de 100.000 euro al cărui echivalent în lei se calculează conform normelor, cu excepția situației în care persoana impozabilă a efectuat în cursul anului calendaristic precedent una sau mai multe achiziții intracomunitare de bunuri".

"Art. 156². - (1) Persoanele înregistrate conform art. 153 trebuie să depună la organele fiscale competente, pentru fiecare perioadă fiscală, un decont de taxă, până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă.

(2) Decontul de taxă întocmit de persoanele înregistrate conform art. 153 va cuprinde suma taxei deductibile pentru care ia naștere dreptul de deducere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei pentru care se exercită dreptul de deducere, în condițiile prevăzute la art. 147¹ alin. (2), suma taxei colectate a cărei exigibilitate ia naștere în perioada fiscală de raportare și, după caz, suma taxei colectate care nu a fost înscrisă în decontul perioadei fiscale în care a luat naștere exigibilitatea taxei, precum și alte informații prevăzute în modelul stabilit de Ministerul Finanțelor Publice."

Având în vedere că:

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, cu ocazia exigibilității lunare/trimestriale, **pe baza decontului privind operațiile realizate**, se stabilește TVA de plată sau de recuperat; în acest scop se procedează la regularizarea soldurilor conturilor TVA deductibile și TVA colectate, respectiv sold debitor și sold creditor;

- în perioada 2010 - 2011 cabinetul a depus **lunar** deconturile de TVA;

- în cazul taxei pe valoarea adăugată, **termenul de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili obligația fiscală începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care contribuabilul avea obligația de a depune**

decontul de TVA; in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Coordonare Inspecție Fiscala din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. x, anexata la dosarul cauzei.

Rezulta ca:

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferenta **perioadei 01.01.2010 - 30.11.2010**, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel ca termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care societatea avea obligatia de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2011** și se împlinește la data de **31.12.2015** (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

- pentru taxa pe valoarea adăugată aferenta lunii **decembrie 2010**, termenul de depunere a decontului de TVA este **data de 25 inclusiv a lunii următoare celei în care se încheie perioada fiscală respectivă**, astfel ca termenul de prescripție, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care cabinetul avea obligatia de a depune decontul de TVA, respectiv de la data de **01.01.2012** și se împlinește la data de **31.12.2016** (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, acțiunea de inspecție fiscală parțială a început la data de **22.09.2014**, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art. 105 alin. (7), teza II - *“începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control”* - în Registrul Unic de Control al cabinetului, iar Deciziile de impunere nr. x si x, contestate în cauză, au fost emise la data de **06.07.2015**.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2011, a fost suspendat pe perioada 22.09.2014 (data începerii inspecției fiscale) – 06.07.2015 (data emiterii deciziilor de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentand TVA aferente anului 2010 nu era prescrist la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de contribuabila nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

3.2.2 Referitor la impozitul pe venit:

Potrivit prevederilor art. 83 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare in anul 2010:

“Art. 83 (1) Contribuabilii care realizează, individual sau într-o formă de asociere, venituri din activități independente, venituri din cedarea folosinței bunurilor, venituri din activități agricole, determinate în sistem real, au obligația de a depune o **declarație privind venitul realizat** la organul fiscal competent, pentru fiecare an fiscal, până la

data de **25 mai inclusiv a anului următor celui de realizare a venitului**. Declarația privind venitul realizat se completează pentru fiecare sursă și categorie de venit. Pentru veniturile realizate într-o formă de asociere, venitul declarat va fi venitul net/pierderea distribuită din asociere.”

Având în vedere că:

- in cazul impozitului pe venit, **pe baza declaratiei privind venitul realizat**, se stabileste impozitul anual datorat;

- **termenul de prescriptie a dreptului organului fiscal de a stabili obligatia fiscala incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabila avea obligatia de a depune declaratia privind venitul realizat**; in acelasi sens este si punctul de vedere al Directiei Generale de Coordonare Inspectie Fiscala din cadrul ANAF exprimat prin adresa nr. x, anexata la dosarul cauzei.

Rezulta ca pentru impozitul pe venit aferent **anului 2010**, termenul de depunere a declaratiei privind veniturile realizate este data de **25 mai 2011**, astfel ca termenul de prescriptie, în conformitate cu prevederile art. 91 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 republicată, cu modificările și completările ulterioare, anterior explicitat, începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului urmator celui in care contribuabila avea obligatia de a depune declaratia, respectiv de la data de **01.01.2012** și se împlinește la data de **31.12.2016** (dacă acesta nu a fost întrerupt sau suspendat în conformitate cu prevederile stipulate la art. 92 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare).

Or, potrivit celor consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. x, acțiunea de inspecție fiscală parțială a început la data de **22.09.2014**, fiind înregistrată, în conformitate cu dispozițiile art. 105 alin. (7), teza II - *“începerea inspecției fiscale trebuie consemnată în registrul unic de control”* - în Registrul Unic de Control al cabinetului, iar Deciziile de impunere nr. x și x, contestate în cauză, au fost emise la data de **06.07.2015**.

Prin urmare, termenul de prescripție, care a început să curgă de la data de 01.01.2012, a fost suspendat pe perioada 22.09.2014 (data începerii inspecției fiscale) – 06.07.2015 (data emiterii deciziilor de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale), astfel că dreptul organelor de inspecție fiscală de a stabili obligații fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit aferent anului 2010 nu era prescris la data emiterii actelor atacate, echipa de inspecție fiscală acționând înăuntrul termenului de prescripție calculat conform prevederilor legale incidente în materie, fapt pentru care excepția ridicată de contribuabila nu are temei legal, motiv pentru care se va respinge ca neîntemeiată.

Fata de cele prezentate la pct. 3.2.1 și 3.2.2, rezulta ca sustinerile contestatarei cu privire la momentul la care a inceput sa curga termenul de prescriptie pentru TVA si impozitului pe venit aferente anului 2010 sunt neintemeiate si nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei.

3.3 Referitor la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru Cabinetul de avocatura x :

În baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS3FP a stabilit, pentru perioada 2010 - 2011, în sarcina **Cabinetului de avocat x**, urmatoarele obligatii de plata:

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

Potrivit constatarilor organelor de control, TVA în suma de x lei provine din:

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de servicii tipografice de la SC x SRL, pentru care contribuabila nu detine documente justificative (contract si factura), contrar dispozitiilor art. 146 alin 1 lit a si art. 155 din Codul fiscal;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de bunuri si servicii pentru care contribuabila nu detine documente care sa justifice faptul ca aceste achizitii sunt în folosul operatiunilor taxabile ale cabinetului, contrar prevederilor art. 145 alin 1 lit a din Codul fiscal;

- x lei - TVA nedeductibila aferenta achizitiilor de combustibili, conform dispozitiilor art. 145¹ din Codul fiscal.

3.3.1 Referitor la TVA în suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca contribuabilul datoreaza taxa pe valoarea adăugată în suma de x lei (x lei + x lei), în condițiile argumentele si documentele depuse în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de control, cabinetul a dedus în mod eronat TVA în suma de x lei (x lei + x lei) având în vedere ca aceasta nu detine documente justificative din care sa rezulte ca achizitiile sunt în folosul operatiunilor taxabile ale cabinetului.

In drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. 1 si 2 lit. a) si art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare:

" Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile »

"Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155. [...]"

Conform dispozitiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite **doua conditii cumulative**, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii în folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"La stabilirea sumei unui impozit sau unei taxe in intelesul prezentului cod, autoritatile fiscale pot sa nu ia in considerare o tranzactie care nu are un scop economic sau pot reincadra forma unei tranzactii pentru a reflecta continutul economic al tranzactiei".

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacra, la nivel de lege, *principiul prevalentei economicului asupra juridicului*, al realitatii economice, in baza caruia **autoritatile fiscale au dreptul** sa analizeze orice operatiune (tranzactie) nu numai din punct de vedere juridic, ci si din punct de vedere al **scopului economic urmarit** de contribuabil. In acest spirit, o tranzactie normala din punct de vedere juridic, poate sa nu fie luata in considerare sau sa fie reincadrata din punct de vedere economic, in scopul aplicarii legii fiscale. Astfel, **simplic achizitie a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie si o prezumtie a utilizarii in scop economic a bunului/serviciului achizitionat.**

Totodata, incepand cu 01.01.2007, intrucat Romania a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligatia de a respecta ordinea juridica instituita la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudentei Curtii Europene de Justitie, se recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

Astfel, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotarare), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila (paragr. 26 din hotarare). In acest sens, legislatia comunitara **da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA**, in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (paragr. 29 din aceeasi hotarare).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 si 24 din cazul C-110/94 Inzo si paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii** si art. 4 din Directiva a VI-a (in prezent, Directiva 112/2006/CE) nu impiedica **autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile**. In cazurile de frauda sau de abuz, in care, de exemplu, persoana implicata, sub pretextul intentiei de a desfasura o anumita activitate economica, de fapt cu intentia de a obtine bunuri proprii pentru care se poate obtine o deducere, autoritatea fiscala poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului ca acele deduceri au fost efectuate pe declaratii false.

Trebuie retinut si faptul ca principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara, care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si jurisprudenta comunitara, printre care principiul **luptei impotriva** fraudei, a evaziunii fiscale si a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de

forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, **aceea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.**

In speta, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, cabinetul a dedus in mod eronat:

- TVA in suma de x lei (*si nu in suma de x lei cat, in mod eronat, a retinut contribuabila*) aferenta achizitiilor de servicii tipografice de la SC x SRL (inregistrata la pozitia 101 - 28.05.2010 din Registrul de incasari si plati, respectiv pozitia 46 din Anexa 6 a raportului de inspectie fiscala), in conditiile in care nu detine documente justificative cu privire la achizitia respectiva;

- TVA in suma de x lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii, in conditiile in care nu detine documente care sa justifice faptul ca aceste achizitii sunt in folosul operatiunilor sale taxabile, contrar prevederilor art. 145 alin 1 lit a din Codul fiscal, dupa cum urmeaza:

- x lei - doc x - x - trepied camera video;

- x lei - doc x - x, str.x;

- x lei - doc x - x;

- x lei - doc x - x;

- x lei - doc x - x;

- x lei - doc x x - aparatura filmari;

- x lei - doc x - x;

- x lei - doc x - x;

- x lei - doc x - servicii achizitionate de la SC x SRL (in mod eronat organele de inspectie fiscala au mentionat ca este vorba de servicii medicale) - a se vedea pozitia 176 din Registrul de incasari si plati aferent anului 2011;

- x lei - doc x - raport evaluare -x - a se vedea pozitia 858 din Registrul de incasari si plati aferent anului 2011.

Contrar sustinerilor contribuabilei, toate sumele reprezentand TVA nedeductibila pot fi identificate atat in Anexele 6 si 7 ale raportului de inspectie fiscala, cat si in inregistrarile cabinetului din Registrul de incasari si plati prezentat in sustinerea cauzei.

Nu pot fi retinute in solutionare favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilei, cata vreme din prevederile legale mai sus invocate, rezulta că, pentru a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu achizitiile de servicii, in speta serviciile achizitionate de la SC x SRL si x, aceasta **trebuie să dețină contracte** care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului și **să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii**, respectiv ca **serviciile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile**, prin rapoarte de activitate, studii sau orice alte materiale corespunzătoare.

A - In legatura cu achizitia de la SC x SRL, contribuabila a prezentat numai contractul de prestari servicii din data de **17.02.2011**, avand ca obiect "servicii tipografice" si factura fiscala nr. x, in care, la denumirea serviciilor achizitionate se

mentioneaza numai "Prestatii tipografice", niciunul dintre documentele amintite neavand legatura cu serviciile achizitionate in data de 28.05.2010 de la SC x SRL.

In legatura cu raportul de evaluare, contribuabila a prezentat numai factura fiscala emisa de x nr. x, la denumirea serviciilor achizitionate se mentioneaza numai "raport de evaluare", fara a cuprinde informatii suplimentare.

Trebuie subliniat ca simpla contractare a serviciilor de catre contribuabila contestatara **nu este suficienta** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 145 din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat taxa pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de orice efecte juridice dispozitiile aceluiasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea TVA aferenta cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

Invocarea dreptului de deducere a TVA aferenta cheltuielilor cu achizitionarea serviciilor, pe motiv ca acestea au fost achizitionate in scopul realizarii de operatiuni taxabile, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

- documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, anexate la dosarul cauzei, **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractelor, data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- contrar sustinerilor contribuabilei, cheltuielile sunt deductibile **numai în măsura în care** sunt **justificate cu documente** (de ex, rapoarte de activitate, etc) din care sa rezulte:

a – *resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;*

b - *modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.*

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, contribuabila are obligatia de a prezenta **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

Drept pentru care, in mod legal, AS3FP nu a acordat deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata aferenta serviciilor achizitionate de la SC x SRL si raportului de evaluare achizitionat de la x.

In ceea ce priveste argumentele contribuabilei privind neprezentarea dovezilor obiective din care sa rezulte faptul ca achizitiile sunt in folosul operatiunilor taxabile, pe motiv ca nu doreste sa le puna decat la dispozitia instantei, trebuie subliniat ca pe de-o parte, conform prevederilor art. 46 din Legea nr. 188/199 privind statutul functionarilor publici "*Funcționarii publici au obligația să păstreze secretul de stat, secretul de serviciu, precum și confidențialitatea în legătură cu faptele, informațiile sau documentele de care iau cunoștință în exercitarea funcției publice, în condițiile legii, cu excepția informațiilor de interes public*", iar pe de alta parte, este obligatia, si nu optiunea, contribuabililor de a

face dovada cu documente ca indeplinesc toate conditiile legale in vederea acordarii dreptului de deducere a TVA.

De altfel, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea sa fie emise si/sau intocmite in raport cu terte persoane, astfel incat sa depaseasca caracterul "pro causa" al inscisorilor emantate exclusiv de contestatara si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate.**

B. Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei nici motivatia contribuabilei cu privire la factura x, referitoare la achizitionarea unui TV LCD SONY, intrucat echipa de inspectie fiscala **a admis** la deducere TVA aferenta acestei achizitii, aspect care rezulta din analiza Anexelor nr. 6 si nr. 9 ale raportului de inspectie fiscala.

C. In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu utilitatile pentru apartamentul nr. 4 din strada x, contestatara are obligatia de a face dovada ca respectivul imobilul a fost utilizat **în scopul realizării de operatiuni taxabile;** in acest sens, potrivit precizarilor din Nota explicativa nr. x, contribuabila a subliniat urmatoarele: ***„in anul 2010 era folosit de Cabinet, cu scopul de a deveni sediu secundar, însă, în același an între subsemnata și fostul meu soț a intervenit divortul...”***.

Insa, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, **cabinetul de avocat nu a fost autorizat sa desfasoare activitatea la adresa respectiva**, desi conform dispozitiilor art. 210 si art. 211 din Statutul profesiei de avocat, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale:

„Art. 210. - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sediul profesional numai în circumscriptiia baroului în care sunt înscriși în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocații titulari sau asociați.

(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare, precum și la biroul/birourile de lucru **avizate de consiliul baroului.**

(3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multe birouri de lucru în orice localitate din circumscriptiia sa.”

“Art. 211. - (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sedii secundare în circumscriptiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Înființarea sediilor secundare se aprobă, la cerere, de consiliul baroului în circumscriptiia căruia urmează să se deschidă sediul secundar. Cererea va menționa: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar și vechimea acestora în profesie.

(3) Decizia de aprobare a cererii de înființare a sediului secundar se comunică baroului de la sediul principal.

(4) Decizia de respingere a cererii de înființare a sediului secundar poate fi atacată la Consiliul U.N.B.R., în termen de 15 zile de la comunicare.”

Mai mult, in cazul in care contribuabila ar fi infiintat un sediul secundar – arhiva, la adresa respectiva, asa cum afirma in continutul contestatiei, avea obligatia, in conformitate cu prevederile art. 74 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sa declare la organul fiscal

competent în termen de 30 de zile, înființarea acestuia. Or, aceasta nu a făcut dovada ca a depus la organul fiscal vreo declarație în acest sens.

Se retine ca pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să demonstreze că taxa datorată sau achitată este aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate **în beneficiul său** de către o persoană impozabilă; or, așa cum am arătat anterior, nici cu ocazia inspecției fiscale, nici în susținerea contestației, contestatara nu a depus documente care să susțină intenția sa de a utiliza achizițiile de bunuri /servicii care fac obiectul acestui capăt de cerere, în scopul operațiunilor sale taxabile, deși potrivit art. 206 și art. 213 din Codul de procedură fiscală, republicat, cu modificările și completările ulterioare, avea această posibilitate.

Față de cele mai sus prezentate, se va respinge ca neîntemeiată și nesustenută cu documente contestația formulată, cu privire la TVA în suma de x lei (x lei + x lei).

3.3.2 Referitor la TVA în suma de x lei:

Cauza supusă soluționării este dacă cabinetul de avocat are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziției de combustibil în suma totală de x lei pentru anul 2010, în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

In fapt, prin decizia de impunere nr. x organul de inspecție fiscală a stabilit în sarcina **Cabinetului de avocat x** diferențe suplimentare de TVA, pentru anul 2010, în suma totală de x lei, urmare neacordării deductibilității TVA aferentă achiziției de combustibil destinat funcționării autoturismului utilizat de contribuabil.

In drept, potrivit art. 145¹ "Limitări speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009, în vigoare în perioada supusă impunerii:

"Art. 145¹. – (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **nu se deduce** taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici **taxa aferentă achizițiilor de combustibil** destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, **cu excepția** vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(...) (4) **Prevederile prezentului articol se aplică până la data de 31 decembrie 2010 inclusiv.**

(5) În cazul vehiculelor exceptate potrivit alin. (1) se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146—147.”

Norme metodologice:

45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

e) **vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări** reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) **vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității** reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.** (...)

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.”

Din prevederile legale sus-citate rezulta ca, in cursul anului 2010, **a fost limitat integral** dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata pentru achizitia combustibilului necesar functionarii vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, **cu excepția** autoturismelor care sunt utilizate pentru **destinațiile anume prevazute de lege.**

In speta, prin decizia de impunere nr. x, organul de inspectie fiscala a stabilit in sarcina **Cabinetului de avocat x**, diferente suplimentare de TVA, pentru anul 2010, in suma totala de x lei, urmare neacordarii deductibilitatii TVA aferenta achizitiei de combustibil destinat functionarii autoturismului utilizat de contribuabil.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contestatarei cu privire la TVA aferenta achizitiei combustibilului in anul 2010, avand in vedere ca nu a facut dovada cu documente ca se incadreaza intr-una dintre exceptiile prevazute la art. 145¹ din Codul fiscal (exceptiile fiind de stricta interpretare), desi avea aceasta posibilitate potrivit dispozitiilor art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat.

De altfel, faptul ca documentele contabile au fost intocmite de societati de contabilitate, nu o absolve de vina pe contribuabila, responsabilitatea evidentei contabile in partida simpla, revenindu-i acesteia, conform dispozitiilor OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept pentru care urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata de **Cabinetul de avocat x** cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de x lei.

3.3.3. Referitor la accesoriile aferente TVA in suma de x lei (x lei + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca AS3FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma totala de x lei (x lei + x lei) prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru Cabinetul de avocat x , in conditiile in care la pct. 3.3.1 si 3.3.2 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, AS3FP a stabilit in sarcina cabinetului accesorii in suma totala de x lei (x lei + x lei), pentru perioada 26.02.2010 - 06.07.2015 aferente diferentelor de TVA stabilite suplimentar de plata pentru anii 2010 - 2011.

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

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

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

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

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Incepand cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 si art. 120¹ s-au modificat dupa cum urmeaza:

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

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

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

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

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

Referitor la accesoriile contestate în suma totală de x lei (x lei + x lei), individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina cabinetului de avocat reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.3.1 și 3.3.2 din prezenta decizie s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând TVA în suma de x lei, în temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației și cu privire la accesoriile în suma totală de x lei (x lei + x lei) individualizate prin Decizia de impunere nr. x.

3.4. Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală nr. x emisă pentru doamna x:

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, AS3FP a stabilit, pentru perioada 2010 - 2012, în sarcina doamnei x, următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);
- x lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus);

Pentru anul 2012:

- x lei = diferența de impozit pe venit (în plus).

Potrivit constatarilor organelor de control, diferențele de impozit pe venit provin din:

1. Neacordarea deductibilitatii urmatoarelor cheltuieli:

Pentru anul 2010 – total x lei, din care contribuabila isi motiveaza contestatia numai cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - cheltuieli cu utilitatile si intretinerea pentru imobilul din strada x, ap x;
- x lei - contravaloarea aparatura foto profesionala;
- x lei - cheltuieli efectuate in diverse magazine din SUA si Canada;
- x lei - cheltuieli privind achizitia TV LCD Sony si doua autoturisme, x, organele de inspectie fiscala acordand, conform Anexei 9 a raportului de inspectie fiscala, deductibilitatea acestor cheltuieli in limita amortizarii, respectiv in suma de x2 lei fata de x lei pentru autoturismul x, in suma de x lei fata de x lei pentru autoturismul x si in suma de x lei fata de 0 lei pentru TV LCD Sony;
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL;
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL (fosta SC x SRL);
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL.

Pentru anul 2011 – total x lei (x lei), din care contribuabila isi motiveaza contestatia numai cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - cheltuieli cu utilitatile si intretinerea pentru imobilul din strada x, ap 4;
- x lei - taxa timbru, asigurare si raport de evaluare;
- x lei - contravaloarea aparatura foto profesionala;
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL (fosta SC x SRL);
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL;
- (-) x lei - diferenta intre amortizari imobilizari corporale calculate de cabinet si cele calculate de organele de inspectie fiscala.

Pentru anul 2012 – total x lei, din care contribuabila isi motiveaza contestatia numai cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei - cheltuieli cu utilitatile si intretinerea pentru imobilul din strada x, ap 4;
- x lei - cheltuieli efectuate in diverse magazine din SUA si Canada;
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL (fosta SC x SRL);
- x lei - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL;
- x lei - diferenta intre amortizari imobilizari corporale calculate de cabinet si cele calculate de organele de inspectie fiscala.

Se retine ca doamna x nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2010 + x lei pentru anul 2011 + x lei pentru anul 2012).

2. Incasari nedeclarate:

- x lei - pentru anul 2010;
- x lei - pentru anul 2011;
- x lei - pentru anul 2012.

3. La stabilirea bazei impozabile pentru anii 2011 si 2012 s-au avut in vedere si pierderile fiscale declarate de contribuabila prin declaratiile 200 (x lei in anul 2011 si x lei in anul 2012)

3.4.1 Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x lei (x lei pentru anul 2010 + x lei pentru anul 2011 + x lei):

Cauza supusa solutionarii este daca Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contribuabila nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.

In fapt, desi contesta in integralitate obligatiile de plata stabilite in sarcina sa prin decizia de impunere nr. x, doamna x nu prezinta motivele de fapt si de drept pe care se intemeiaza contestatia formulata, cu privire la cheltuielile nedeductibile in suma totala de x.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 206 alin. (1) si art. 213 alin. (5) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat:

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

- a) datele de identificare a contestatorului;
- b) obiectul contestatiei;
- c) **motivele de fapt si de drept**;
- d) dovezile pe care se întemeiaza;
- e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.”

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

De asemenea, conform pct. 2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 2906/2014:

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

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație contribuabila trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată; cu privire la acest capat de cerere, contestatara nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

De asemenea, potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”.

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în

procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Totodată, prin Decizia nr. 3250/2010 în dosarul nr. 935/57/2009, Înalta Curte de Casație și Justiție reține în considerentele sale că *“motivarea contestației în procedura administrativă se poate face sub sancțiunea decăderii, în termen de 30 de zile în care se poate formula contestația administrativă, iar nedepunerea motivelor în același termen duce la respingerea contestației ca nemotivată.”*

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, **se va respinge in parte ca nemotivată** contestația formulată de doamna x, cu privire la acest capat de cerere.

3.4.2 Referitor la cheltuielile nedeductibile in suma de x:

Cauza supusa solutionarii este daca organele de inspectie fiscala au stabilit corect ca sunt nedeductibile fiscal cheltuielile in suma de x lei, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatarile acestora.

In fapt, organele de inspectie fiscala au stabilit ca sunt nedeductibile fiscal urmatoarele cheltuielile in suma de x lei, efectuate de cabinet in perioada 2010 – 2012:

- x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) - cheltuieli cu utilitatile si intretinerea pentru imobilul din strada x, ap 4;

- x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011) - contravaloarea aparatura foto profesionala;

- x lei (x lei = 2010 + x lei = 2012) - chetuieli efectuate in diverse magazine din SUA si Canada;

- x lei = 2010 - cheltuieli privind achizitia TV LCD Sony si doua autoturisme, x, organele de inspectie fiscala acordand, conform Anexei 9 a raportului de inspectie fiscala, deductibilitatea acestor cheltuieli in limita amortizarii, respectiv in suma de x lei fata de x lei pentru autoturismul x, in suma de x lei fata de x lei pentru autoturismul x si in suma de x lei fata de 0 lei pentru TV LCD Sony;

- x lei = 2010 - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL;

- x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL (fosta SC x SRL);

- x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) - cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL.

- x lei = 2011 - taxa timbru, asigurare si raport de evaluare;

- x lei = 2012 - diferenta intre amortizari imobilizari corporale calculate de cabinet si cele calculate de organele de inspectie fiscala.

In drept, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare incepand cu data 01.01.2010:

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

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

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

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

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

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

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

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...)

(7) **Nu sunt cheltuieli deductibile:**

a) **sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.**”

Norme metodologice

“37. Din venitul brut realizat **se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili**, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezulta că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității improprie și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

3.4.2.1 Referitor la suma de x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) reprezentând cheltuieli cu utilitățile și întreținerea pentru imobilul din strada x, ap 4:

În ceea ce privește cheltuielile cu utilitățile și întreținerea pentru apartamentul nr. 4 din strada x, etajul 2, contestatara are obligația de a face dovada că respectiva imobilul a fost utilizat **în scopul desfășurării activității de avocat, respectiv în scopul realizării de venituri**; în acest sens, potrivit precizarilor din Nota explicativă nr. 34163/21.11.2014, contribuabila a subliniat următoarele: „***in anul 2010 era folosit de***

Cabinet, cu scopul de a deveni sediu secundar, însă, în același an între subsemnata și fostul meu soț a intervenit divortul...

Insa, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, **cabinetul de avocat nu a fost autorizat sa desfășoare activitatea la adresa respectiva**, desi conform dispozitiilor art. 210 si art. 211 din Statutul profesiei de avocat, in vigoare pe perioada supusa inspectiei fiscale:

„**Art. 210. - (1)** Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sediul profesional numai în circumscripția baroului în care sunt înscrși în Tabloul avocaților cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocații titulari sau asociați.

(2) Avocatul își exercită profesia la sediul principal, la sediile secundare, precum și la biroul/birourile de lucru **avizate de consiliul baroului**.

(3) Consiliul baroului poate aproba deschiderea unuia sau mai multe birouri de lucru în orice localitate din circumscripția sa.”

“**Art. 211. - (1)** Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul să își stabilească sedii secundare în circumscripțiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Înființarea sediilor secundare se aprobă, la cerere, de consiliul baroului în circumscripția căruia urmează să se deschidă sediul secundar. Cererea va menționa: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar și vechimea acestora în profesie.

(3) Decizia de aprobare a cererii de înființare a sediului secundar se comunică baroului de la sediul principal.

(4) Decizia de respingere a cererii de înființare a sediului secundar poate fi atacată la Consiliul U.N.B.R., în termen de 15 zile de la comunicare.”

Mai mult, in cazul in care contribuabila ar fi infiintat un sediu secundar – arhiva, la adresa respectiva, asa cum afirma in continutul contestatiei, avea obligatia, in conformitate cu prevederile art. 74 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, sa declare la organul fiscal competent în termen de 30 de zile, înființarea acestuia. Or, aceasta nu a facut dovada ca a depus la organul fiscal vreo declaratie in acest sens.

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, adeverinta eliberata de Asociatia de proprietari nr. x, cata vreme in cuprinsul acesteia se mentioneaza numai faptul ca: “apartamentul nr. 4, Birou de avocatura x x (...) a fost folosit in perioada 2010 - 2012, toate utilitatile fiind achitate la zi”, in sa fara a cuprinde informatii privind scopul in care a fost folosit acest apartament.

Fata de cele mai sus aratate, se constata ca, Cabinetul de avocat **Graziela x** a dedus in contabilitate o serie de cheltuieli cu utilitatile si intretinerea unui imobil care desi se afla in patrimoniul acestuia, nu a fost autorizat pentru desfasurarea activitatii cabinetului, motiv pentru care cheltuielile respective nu sunt cheltuieli deductibile fiscal, potrivit dispozitiilor art. 48 din Codul fiscal.

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

3.4.2.2 Referitor la suma de x reprezentand contravaloare aparatura foto profesionala; x lei (x lei = 2010 + x lei = 2012) reprezentand cheltuieli efectuate in diverse magazine din SUA si Canada; x lei = 2011 - taxa timbru, asigurare si raport de evaluare:

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

Potrivit dispozitiilor pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, rezulta ca, orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidenta contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabila are obligatia de a prezenta documente intocmite potrivit prevederilor legale in vigoare.

Pentru a dobandi calitatea de documente justificative, inscrisurile care stau la baza inregistrarilor in evidenta contabila trebuie sa cuprinda obligatoriu elementele principale prevazute in structura formularelor mentionate in normele metodologice mentionate mai sus si sa furnizeze toate informatiile prevazute in normele legale in vigoare. Obligativitatea detinerii unor documente justificative corect si complet intocmite este cu atat mai mult evidenta cu cat este vorba de sume ori bunuri care se folosesc in mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

A - Referitor la cheltuielile cu achizitia aparaturii foto profesionale:

Potrivit precizarilor din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, contestatara a achizitionat aparatura foto profesionala în suma de x lei pentru anul 2010 și 2 camere video cu dimensiuni de 25x21x40 cm si o greutate de aproximativ 3,5 kg, în valoare de x lei, trepiede, 300 dvd-uri, etc.,care asa cum rezulta din Nota explicativa nr. x, au fost puse la dispozitia unor detectivi si agentii de detectivi, fiind folosite de acestia, în activitatea de supraveghere si inregistrare:

“Activitatea de supraveghere si inregistrare audio-video pe care o face in colaborare cu detectivi si agentii de detectivi este parte a muncii acestui cabinet. Achizitionarea acestor aparate de catre cabinet a avut ca scop reducerea substantiala a costurilor activitatii de investigare realizate de detectivi sau de alte persoane.”

In ceea ce priveste activitatea de investigare realizata de detectivi, potrivit Legii nr. 200/2004 privind recunoasterea diplomelor și calificărilor profesionale pentru profesiile reglementate din România:

“B. Profesiile reglementate pentru care durata de studii este inferioară duratei de 3 ani de studii superioare:

(...) c) **detectiv particular**. (...)

Lista autorităților competente corespunzătoare fiecărei profesii reglementate în România:

(...) c) Ministerul Internelor și Reformei Administrative - Inspectoratul General al Poliției Române - detectiv particular (...).”

Iar, conform Legii nr. 329/2003 privind exercitarea profesiei de detectiv particular, poate dobândi calitatea de detectiv particular persoana care îndeplinește următoarele condiții:

a) are cetățenie română sau cetățenia uneia dintre statele membre ale Uniunii Europene ori ale Spațiului Economic European;

b) posedă studii medii și este absolventă a unei școli postliceale de detectivi sau a îndeplinit funcția de polițist ori lucrător în cadrul unor instituții publice cu atribuții în domeniul apărării, ordinii publice sau siguranței naționale, ori este absolventă a unei instituții de învățământ superior;

c) este aptă din punct de vedere medical;

d) să nu fi fost condamnată pentru infracțiuni săvârșite cu intenție;

e) nu desfășoară o activitate care implică exercițiul autorității publice;

f) a obținut avizul Inspectoratului de Poliție Județean sau al Direcției de Poliție a Municipiului București, după caz;

g) a promovat examenul de atestare a calității de detectiv particular, conform prevederilor art.7 din Legea 329/2003, ori deține un certificat de calificare în această profesie sau un atestat similar eliberat în unul dintre statele membre ale Uniunii Europene și ale Spațiului Economic European.

Se retine ca activitatea de detectiv particular este o activitate reglementata in Romania, motiv pentru care contestatara pentru a putea desfasura aceasta activitate trebuia sa detina o autorizatie emisa de organele abilitate. Or, in speta, contestatara este autorizata sa desfasoare activitatea de avocat si nu activitatea de detectiv particular.

Drept pentru care, astfel cum am retinut si anterior, cheltuielile de achizitionare a aparatului foto profesionale nu pot fi deductibile, cata vreme contribuabila nu a facut dovada cu documente ca sunt efectuate in interesul propriu al cabinetului de avocat, respectiv ca aceste cheltuieli contribuie in mod direct la realizarea veniturilor, fiind cheltuieli indispensabile fara de care cabinetul nu poate functiona.

Mai mult, astfel cum au retinut organele de inspectie fiscala in referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, obiectul de activitate al celor trei societati in care **doamna x este actionara** - SC x. - societate non-profit, SC x SRL și x SRL **este productia de filme** documentare si artistice, transmiterea programelor de televiziune si activitati de editare a cartilor.

De altfel, contribuabila pentru aparatura foto profesionala achizitionata din SUA si Canada avea obligatia de a efectua formalitatile vamale referitoare la aceste bunuri conform prevederilor Legii nr. 86/2006 privind Codul vamal al Romaniei. In cazul in care aceasta ar fi declarat valoarea in vama a acestor bunuri si ar detine documente in acest sens, in sustinerea afirmatiilor privind deductibilitatea cu cheltuiala respectiva ar fi prezentat organelor de inspectie fiscala sau ar fi anexat la contestatie aceste documente.

Mai mult, desi precizeaza faptul ca aparatura a fost pusa la dispozitia unor detectivi, nu depune niciun document in acest sens care sa dovedeasca contractarea unor servicii, respectiv obligatia acesteia de a pune la dispozitia detectivilor aparatura foto profesionala.

În ceea ce privește argumentele privind neprezentarea dovezilor obiective din care să rezulte faptul că achizițiile sunt în vederea realizării de venituri pentru cabinetul de avocat, pe motiv că nu dorește să le pună decât la dispoziția instanței, trebuie subliniat că pe de-o parte, conform prevederilor art. 46 din Legea nr. 188/199 privind statutul funcționarilor publici "*Funcționarii publici au obligația să păstreze secretul de stat, secretul de serviciu, precum și confidențialitatea în legătură cu faptele, informațiile sau documentele de care iau cunoștință în exercitarea funcției publice, în condițiile legii, cu excepția informațiilor de interes public*", iar pe de altă parte, este obligată, și nu optiunea, contribuabililor de a face dovada cu documente că îndeplinesc toate condițiile legale în vederea acordării dreptului de deducere a cheltuielilor înregistrate în contabilitate.

De altfel, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune ca acestea să fie emise și/sau întocmite în raport cu terțe persoane, astfel încât să depășească caracterul "pro causa" al înscrisurilor emise exclusiv de contestatara și prezentate în susținerea cauzei și să ateste fapte care s-au produs în realitate.**

B - Referitor la cheltuielile efectuate în diverse magazine din SUA și Canada, la cheltuielile reprezentând tomografie și produse farmaceutice:

Așa cum am arătat anterior, obligativitatea detinerii unor documente justificative corecte și complete întocmite este cu atât mai mult evidentă, cu cât cheltuielile efectuate în diverse magazine din SUA și Canada sunt cheltuieli care pot fi efectuate și pentru uzul personal al contribuabilei persoană fizică.

Or, cu privire la aceste cheltuieli, potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală, contribuabila a prezentat numai bonuri fiscale emise de diverse magazine din SUA și Canada, motiv pentru care, în lipsa altor documente în susținerea acestui capăt de cerere, nu poate beneficia de dreptul de deducere a acestor cheltuieli, căta vreme nu a făcut dovada că au fost efectuate în legătură cu activitatea de avocat desfășurată și sunt în scopul realizării de venituri.

Mai mult, așa cum însăși contribuabila recunoaște aceste cheltuieli "**constau în general în mâncare sau transport dintr-o zonă înaltă (...) care au fost făcute în interesul supraviețuirii**" sale, astfel că nu îndeplinesc una dintre condițiile esențiale pentru acordarea deductibilității, aceea de a fi efectuate în scopul realizării veniturilor, aceste cheltuieli fiind efectuate strict în interesul personal al contestatarei.

C - Referitor la cheltuielile reprezentând taxa timbru, asigurare și raport de evaluare:

Organele de inspecție au constatat că sunt cheltuieli nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de x lei reprezentând taxa timbru, asigurare și raport de evaluare, întrucât contribuabila nu a prezentat documente justificative, contrar dispozițiilor art. 48 alin. (4) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004.

Contrar susținerilor contribuabilei, aceste cheltuieli precizate în anexa nr. 2 a raportului de inspecție fiscală, sunt înregistrate în evidențele contabile ale cabinetului, fiind cuprinse în registrul de încasări și plăți, anexat la dosarul cauzei.

Mentionăm cu titlu de exemplu

- în luna martie 2011: 01.03.2011 - taxa timbru = x; 01.03.2011 = x lei și 01.03.2011 = x lei,

- in luna mai 2011: 12.05.2011 - taxa timbru = x lei
- in luna septembrie 2011: 29.09.2011 – asigurare = x lei;
- in luna octombrie 2011: 14.10.2011 – raport evaluare = x lei, etc.

Prin urmare, cheltuielile de mai sus, nu pot fi catalogate ca avand o destinatie exclusiva desfasurarii activitatii de avocat, cata vreme contribuabila nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care se întemeiaza acest capat de cerere si nici nu a depus documente justificative prin care sa combata sau sa inlature constatarile organelor de inspectie fiscala, desi potrivit dispozitiilor art. 206 alin 1 lit c) si d) din Codul de procedura fiscala, republicat :

“**Art. 206** (1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

- c) motivele de fapt și de drept;
- d) dovezile pe care se întemeiază. (...)”

Drept pentru care, cu privire la acest capat de cerere, contestatia urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.4.2.3 Referitor la suma de x lei = 2010 reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL; suma de x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL (fosta SC x SRL) si suma de x lei (x lei = 2010 + x lei = 2011 + x lei = 2012) reprezentand cheltuieli cu achizitionarea de servicii de la SC x SRL:

Avand in vedere dispozitiile art. 48 din Codul fiscal, coroborat cu pct. 13, 14 si 15 din OMFP nr. 1040/2004, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc cumulativ urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile si nu in interes personal, sunt inregistrate corect in evidenta contabila in partida simpla si sunt justificate cu documente corect intocmite, nefiind permisa deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului si al familiei sale.

De asemenea, orice operatiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidenta contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

In ceea ce priveste achizitia de servicii, conform prevederilor OMFP nr. 1040/2004 factura si/sau factura fiscala “2. Se întocmește manual sau cu ajutorul tehnicii de calcul, în trei exemplare, la livrarea produselor și a mărfurilor, la executarea lucrărilor și **la prestarea serviciilor**, pe baza dispoziției de livrare, a avizului de însoțire a mărfii sau a **altor documente** care atestă executarea lucrărilor și **prestarea serviciilor și se semnează de emitent.**”

In speta, pentru a deduce cheltuielile cu achizitiile de servicii de la SC x SRL, SC x SRL si SC x SRL, contestatara **trebuie să dețină contracte**, care să cuprindă date referitoare la prestatori, termene de execuție, precizarea serviciilor prestate, precum și tarifele percepute, respectiv valoarea totală a contractului, iar defalcarea cheltuielilor de această natură să se facă pe întreaga durată de desfășurare a contractului sau pe durata realizării obiectului contractului și **să justifice necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii**, respectiv in scopul obtinerii de venituri din

activitatea de avocat, prin rapoarte de activitate, studii sau orice alte materiale corespunzătoare.

Potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala:

1. Referitor la achizitia de servicii de la SC x SRL (fosta x SRL) în suma de x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 și x lei pentru anul 2012, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, contribuabila **nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul de prestari de servicii** in baza caruia au fost efectuate aceste cheltuieli, in vederea incadrarii acestor servicii ca fiind efectuate in scopul realizarii venitului, aspect ce reiese si din Nota explicativa nr. x, prin care aceasta a mentionat "Nu exista un contract de prestari servicii cu SC x SRL, ci cu SC x SRL. Aceasta societate si-a schimbat denumirea in octombrie 2011. Depunem dovada schimbarii acestei denumiri si **anexa contractului**, filele 36 si 37", anexa din data de 24.10.2011 facand referire la **contractul de prestari servicii nr. 33/2009**.

Se retine ca la dosarul cauzei exista anexat numai **contractul de prestari servicii din data de 17.02.2011** incheiat intre SC x SRL, in calitate de prestator si Cabinet, in calitate de beneficiar, avand ca obiect prestarea de servicii tipografice.

Drept pentru care, afirmatia contribuabilei conform careia ar fi pus la dispozitia echipei de inspectie fiscala contractul incheiat intre cele doua entitati este nefondata.

De menționat faptul ca incepand cu data de 17.10.2011, si nu cu data de 28.11.2012 cum este mentionat in contestatie, **doamna x x este asociata în cadrul SC x SRL**, care are ca obiect de activitate difuzarea programelor de televiziune, împreuna cu x x, conform Hotararii AGA nr.x/**17.10.2011**, atasata la dosarul cauzei.

2. Referitor la achizitia de servicii de la SC x SRL în suma de x lei in anul 2010, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, contribuabila **nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul de prestari de servicii** in baza caruia au fost efectuate aceste cheltuieli, in vederea incadrarii acestor servicii ca fiind efectuate in scopul realizarii venitului, aspect ce reiese atat din contestatia formulata, cat si din Nota explicativa nr. x, prin care aceasta a mentionat: "**acest contract nu mai exista in evidenta cabinetului**, ci probabil numai in evidenta societatii, al carui administrator si asociat este fostul sot al titularului cabinetului, cu care subsemnata ma aflu in litigiu si este imposibil sa il obtin."

Faptul ca doamna x este in litigiu cu fostul sot nu o absolve de vina lipsei detinerii contractului de prestari servicii incheiat cu SC x SRL, avand in vedere ca, potrivit dispozitiilor OMFP nr. 1040/2004 este obligatia contestatarei de a inregistra in contabilitatea cabinetului numai operatiunile patrimoniale care au la baza documente justificativ.

In conditiile in care organele de inspectie fiscala i-au solicitat expres prezentarea contractului, iar contribuabila nu l-a prezentat si nici nu l-a depus in sustinerea contestatiei, desi avea aceasta posibilitate, potrivit dispozitiile art. 213 alin 4 din Codul de procedura fiscala, republicat, **prezentarea in instanta a unui astfel de document nu va putea sa depaseasca caracterul "pro causa" al inscrisurilor emanate**

exclusiv de contestatara si prezentate in sustinerea cauzei si sa ateste fapte care s-au produs in realitate.

3. Referitor la achizitia de servicii de la SC x SRL în suma de x lei pentru anul 2010, x lei pentru anul 2011 și x lei pentru anul 2012, potrivit precizarilor organelor de inspectie fiscala din referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei, desi contribuabila a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala contractul de prestari de servicii in baza caruia au fost efectuate aceste cheltuieli, nu a prezentat la solicitarea expresa a acestora si nici cu ocazia depunerii contestatiei, alte documente (rapoarte de activitate, modalitatea de calcul a comisioanelor, modalitatea de realizare a contractului, etc) pentru incadrarea acestor servicii ca fiind efectuate in scopul realizarii venitului, cu atat mai mult cu cat obiectul contractului este foarte complex:

- *“desfasurarea de prestator a unor activitati de prezentare a cabinetului in anuarele de specialitate din Canada, precum si in publicatiile de profil, inclusiv in cele de limba romana;*

- *traducerea si publicarea unor materiale de specialitate, redactate de catre cabinet;*

- *asigurarea de catre prestator a activitatii de secretariat a cabinetului in Quebec, in mod special in comunitatea romaneasca din Montreal, constand in preluarea de informatii si verificarea de documente originale de la clientii din diaspora ale caror interese in Romania sunt asigurate de cabinet, inclusiv transmiterea catre sediu social din Bucuresti a acestor informatii.”*

Trebuie subliniat si faptul ca in societatea x, doamna x este asociata împreuna cu x x și .

Nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei motivatia contribuabilei potrivit careia este in sarcina organelor de inspectie fiscala sa dovedeasca faptul ca sumele inregistrate in contabilitate sunt pentru uzul personal sau al familiei, avand in vedere dispozitiile pct 13 din OMFP nr. 1040/2004, coroborate cu prevederile art. 64 si art. 65 din Codul de procedura fiscala, republicat, potrivit carora:

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

“Art. 65 (1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

“13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Fata de cele mai sus prezentate rezulta ca nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei argumentele contribuabilei privind acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Simpla contractare a serviciilor de catre contestatara ***nu este suficienta*** pentru a demonstra scopul achizitiei acestora, intrucat, intr-o atare ipoteza, ar fi suficienta doar indeplinirea conditiei prevazuta de art. 49 din Codul fiscal referitoare la detinerea documentului justificativ pentru ca o persoana impozabila sa deduca imediat, integral si nelimitat cheltuiala aferenta achizitiilor. Or, o asemenea ipoteza ar lipsi de

orice efecte juridice dispozitiile aceluiasi articol, care conditioneaza in mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizitiilor de alocarea lor unor destinatii precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit sa intareasca **legatura directa si imediata care trebuie sa existe intre achizitii si utilizarea lor propriu-zisa.**

2. Invocarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achizitionarea serviciilor, pe motiv ca acestea au fost achizitionate in scopul realizarii de venituri, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a cauzei, intrucat:

- documentele puse la dispozitia organelor de inspectie fiscala, anexate la dosarul cauzei (contract, facturi, dupa caz), **nu contin detalii** privind modalitatea de realizare a contractelor , data/ora/locatia desfasurarii activitatilor, etc.

- contrar sustinerilor contribuabilei, cheltuielile sunt deductibile **numai în măsura în care sunt justificate cu documente** din care sa rezulte:

a – *resursele umane si materiale folosite in vederea prestarii serviciilor in cauza;*

b - *modalitatea de calcul a comisioanelor stabilite pentru serviciile prestate facturate; s.a.*

Se retine ca, potrivit dispozitiilor art. 65 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, contribuabila are obligatia de a prezenta **dovezi obiective verosimile, pertinente si concludente**, care sa sustina intentia sa declarata cu privire la scopul unei achizitii, simpla contractare a unor servicii si prezentarea facturilor emise neputand asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere contestatia urmeaza a fi respinsa ca neintemeiata si nesustinuta cu documente.

3.4.2.4 Referitor la suma de x lei = 2010 reprezentand cheltuieli privind achizitia TV LCD Sony si doua autoturisme, Chrysler si Chevrolet si la suma de x lei = 2012 reprezentand diferenta intre amortizari imobilizari corporale calculate de cabinet si cele calculate de organele de inspectie fiscala:

In speta, organele de inspectie fiscala au respins la deducere cheltuielile in suma de x lei = 2010 reprezentand cheltuieli privind achizitia TV LCD Sony si doua autoturisme, x si altor mijloace fixe si au acordat, conform Anexei 9 a raportului de inspectie fiscala, deductibilitatea acestor cheltuieli in limita amortizarii, respectiv in suma de x lei fata de x lei pentru autoturismul x, in suma de x lei fata de x lei pentru autoturismul Chevrolet si in suma de x lei fata de 0 lei pentru TV LCD Sony; de asemenea, au fost considerate nedeductibile si cheltuielile in suma de x lei = 2012 reprezentand diferenta intre amortizari imobilizari corporale calculate de cabinet si cele calculate de organele de inspectie fiscala.

Conform dispozitiilor art. 24 si art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si pct. 37 si 38 din HG nr. 44/2004 :

Codul fiscal:

“Art. 24. - (1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care **îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set. Pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, a căror durată normală de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se determină pentru fiecare componentă în parte.

(3) Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:

a) **investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locație de gestiune sau altele asemenea;**

(...) d) **investițiile efectuate la mijloacele fixe existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali și care conduc la obținerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii mijlocului fix;** (...)

(6) Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină conform următoarelor reguli:

a) în cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;

b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;

c) în cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă. (...)

(11) **Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează:**

a) începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcțiune; (...)

(17) În cazul unei imobilizări corporale cu o valoare de intrare mai mică decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, contribuabilul poate opta pentru deducerea cheltuielilor aferente imobilizării sau pentru recuperarea acestor cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit prevederilor prezentului articol.”

Codul fiscal:

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

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

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

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

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) **cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar.** (...)

Norme metodologice:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz. »

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezulta ca una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de cabinetul de avocat, pentru a fi deductibile, este aceea de a respecta regulile privind amortizarea, prevăzute la titlul II din Codul fiscal.

Drept pentru care nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilei cu privire la acest capat de cerere, având în vedere următoarele considerente:

1. Din analiza registrului de încasări și plăți anexat la dosarul cauzei, rezulta că au fost înregistrate în integralitate cheltuielile de achiziționare a bunurilor amortizabile din Registrul-inventar (*de exemplu, poziția 32 - 09.06.2010 ”x nr. crt v-c, x în suma de x lei*), motiv pentru care, în temeiul dispozițiilor legale de mai sus, în mod corect, organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile aceste cheltuieli și au acordat deductibilitatea lor în limita amortizării.

2. Faptul că societățile de contabilitate au calculat amortizările mijloacelor fixe, nu o absolvă de vină pe contribuabilă pentru nerespectarea dispozițiilor legale privind deductibilitatea cheltuielilor.

3. Referitor la amortizarea imobilului din strada x unde se afla sediul cabinetului, contrar susținerilor din contestație, organele de inspecție fiscală au stabilit o durată de amortizare a imobilului de 480 de luni, respectiv 40 de ani (a se vedea Anexa 9 a raportului de inspecție fiscală), în conformitate cu prevederile HG nr. 2139/2004:

“I. Dispoziții generale

1. Catalogul cuprinde clasificarea mijloacelor fixe utilizate în economie și duratele normale de funcționare ale acestora, care corespund cu duratele de amortizare în ani, aferente regimului de amortizare liniar.

2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare în care se recuperează, din punct de vedere fiscal valoarea de intrare a mijloacelor fixe pe calea amortizării. În consecință, durata normală de funcționare este mai redusă decât durata de viață fizică a mijlocului fix respectiv.

3. Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase, iar pentru unele și în familii. Astfel mijloacele fixe amortizabile au fost clasificate în trei grupe principale și anume:

- Grupa 1 - Construcții;

1.5 Constructii pentru afaceri, coert, depozitare

1.5.1. = 40-60 ani".

Prin urmare, durata de amortizare de 360 de luni (30 de ani) calculata de cabinetul de avocat este eronata, neavand niciun temei legal.

Drept pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatie formulata urmeaza se respinge ca neintemeiata.

3.4.3. Referitor la incasarile nedeclarate in suma de x lei - pentru anul 2010; in suma de x lei - pentru anul 2011 si in suma de x lei - pentru anul 2012:

In speta, organele de inspectie fiscala au constatat nedeclararea in declaratia anuala de venit a unor venituri obtinute de catre contribuabila (a se vedea Anexa 4 a raportului de inspectie fiscala) si neinregistrarea lor in registrul de incasari si plati pus la dispozitie in timpul controlului (anexat la dosarul cauzei).

In temeiul dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, in vigoare pe perioada supusa verificarii:

"Art. 48 (2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;

c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității, cu excepția reorganizărilor, când se păstrează destinația bunurilor

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

f) veniturile înregistrate de casele de marcat cu memorie fiscală, instalate ca aparate de taxat pe autovehiculele de transport persoane sau bunuri în regim de taxi.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciuna dintre motivatiile contribuabilei in legatura cu acest capat de cerere, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Potrivit dispozitiilor pct. 52, 53, 54 si 55 din OMFP nr. 1040/2004:

"52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, **din Registrul-jurnal de încasări și plăți**, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din

Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.”

“53. Taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat se stabilește în conformitate cu reglementările fiscale specifice acesteia.

54. Evidența taxei pe valoarea adăugată colectate se ține cu ajutorul Jurnalului pentru vânzări (cod 14-6-12/a). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță etc.) valoarea bunurilor livrate și/sau a serviciilor prestate și taxa pe valoarea adăugată aferentă.

55. Evidența taxei pe valoarea adăugată deductibile se ține cu ajutorul Jurnalului pentru cumpărări (cod 14-6-17/b). În acest jurnal se înregistrează pe bază de documente (facturi fiscale, bonuri de comandă-chitanță, monetare etc.) valoarea cumpărărilor de bunuri și/sau a serviciilor prestate de terți și taxa pe valoarea adăugată aferentă. “

De asemenea conform instructiunilor de completare a Registrului jurnal de incasari si plati, aprobate prin OMFP nr. 1040/2004:

“Registrul jurnal de incasari si plati servește ca:

- **document de înregistrare a încasărilor și plăților**;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

Pentru fiecare asociație fără personalitate juridică se va întocmi câte un registru-jurnal de încasări și plăți.

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Operațiunile înregistrate în Registrul-jurnal de încasări și plăți se totalizează anual. “

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca venitul net anual sau pierderea fiscală anuala se determina de catre persoanele fizice care desfasoara activitati independente pe baza incasarilor si platilor inregistrate in cursul anului fiscal de raportare in Registrul jurnal de incasari si plati.

De asemenea, Jurnalul pentru vanzari si Jurnalul pentru cumparari servesc la evidența taxei pe valoarea adăugată colectata, respectiv si deductibila.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta ca doamna x a avut in vedere la completarea declaratiei privind veniturile realizate in perioada 2010 - 2012, veniturile inregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati si nu veniturile inregistrate in Registrul pentru vanzari.

De exemplu, pentru anul 2010:

- venituri incasate, conform declaratiei privind veniturile realizate = x lei;

- veniturile incasate, conform Registrului jurnal de incasari si plati = x lei (cu o diferenta de x lei fata de inregistrarile contabile).

Prin urmare, faptul ca toate sumele din Anexa 4 se regasesc inregistrate in Jurnalul pentru vanzari, nu prezinta relevanta in sustinerea cauzei, cu atat mai mult, cu cat insasi contribuabila nu a tinut cont la declararea veniturilor realizate in perioada 2010 - 2012 decat de inregistrarile din Registrul jurnal de incasari si plati.

2. In vederea stabilirii veniturilor incasate, inclusiv a celor nedecarate de contribuabila, organele de inspectie fiscala au avut in vedere toate sumele reprezentand incasari (onorarii, dobanzi bancare, alte venituri impozabile) inscrise in documntele justificative prezentate de aceasta, inclusiv in extrasele cont din perioada supusa controlului, inregistrate/neinregistrate in Registrul jurnal de incasari si plati.

De altfel, contestatara subliniaza in contestatie faptul ca **“toate sumele din Anexa 4 se regasesc in jurnalul de vanzari, in extrasele de cont, in facturi, in fisele de operatiuni”**.

3. Referitor la suma de x lei incasata in data de 25.02.2011, desi contribuabila sustine ca a fost achitata in contul sau de BEJ x, reprezentand in fapt un venit neimpozabil din punct de vedere legal, aceasta nu a depus niciun document care sa probeze acest fapt, desi, asa cum a fost subliniat deja in cuprinsul prezentei decizii, sarcina probei revine contestatarei.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata cu privire la acest capat de cerere.

3.4.4. Referitor la accesoriile in suma de x lei (x lei + x) aferente diferenta de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pentru anul 2010:

Cauza supusa solutionarii este daca AS3FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii aferente impozitului pe venit in suma totala de x lei prin Decizia de impunere nr. x emisa pentru doamna x, in conditiile in care, pe de-o parte, la pct. 3.4.1 - 3.4.3 din prezenta decizie s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand diferente de impozit pe venitul net anual pentru anul 2010, iar, pe de alta parte, contestatara nu a depus documente sau situatii din care sa rezulte ca organele de inspectie fiscala au calculat eronat accesoriile contestate.

In fapt, prin Decizia de impunere nr. x, AS3FP a stabilit in sarcina contribuabilei, accesorii in suma totala de x lei (x lei + x), pentru perioada 28.01.2014 - 06.07.2015 aferente diferentei de impozit pe venit stabilita suplimentar de plata pentru anul 2010.

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

« **Art. 119 (1)** Pentru neachitarea la termenul de scadentă de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. »

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

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

« **Art. 120¹ (1)** Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.»

Începând cu data de 03.06.2013, respectiv cu data de 01.07.2013, art. 120 și art. 120¹ s-au modificat după cum urmează:

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

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

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

“**Art. 120¹** (1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art. 120 alin. (2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.”

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

Referitor la accesoriile contestate în suma totală de x lei (x lei + x), individualizate prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, se reține că stabilirea acestor obligații de plată în sarcina contribuabilei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

În condițiile în care la pct. 3.4.1 - 3.4.3 din prezenta decizie s-a reținut că fiind datorat debitul reprezentând diferența de impozit pe venitul net anual pentru anul 2010, iar contestatarea nu a depus documente sau situații din care să rezulte că organele de inspecție fiscală au calculat eronat accesoriile contestate, în temeiul principiului de drept “accessorium sequitur principale”, urmează a se dispune respingerea ca neîntemeiată a contestației și cu privire la accesoriile în suma totală de x lei (x lei + x) individualizate prin Decizia de impunere nr. x.

Fata de cele aratate la pct. 3.1 - 3.4 din prezenta decizie, urmeaza a se dispune respingerea contestatiei formulate cu privire la urmatoarele decizii de impunere emise de AS3FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus).

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul jurisprudenta CEJ, art. 2010 si art. 211 din Statutul profesiei de avocat, art. 24, art. 48, art. 145, art. 145¹, art. 146, art. 156¹, art. 156² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct 37 si 38 din HG nr. 44/2004, pct. 13, 14, 15, 52, 53, 54, 55 din OMFP nr. 1040/2004, Legea nr. 200/2004, Legea nr. 329/2003, pct. 2.5 din OPANAF nr. 2906/2014, art. 7, art. 23, art. 64, art. 65, art. 74, art. 83, art. 91, art. 92, art. 98, art. 102, art. 46, art. 94, art. 100, art. 105¹, art. 107, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 206 alin. (1), art. 213, art. 216 (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata

DECIDE

Respinge contestatia formulata impotriva urmatoarelor decizii de impunere emise de AS3FP:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa pentru **Cabinetul de avocatura x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

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

2. – Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale stabilite suplimentar de plata de inspectia fiscala nr. x emisa pentru doamna **x**, prin care s-au stabilit urmatoarele obligatii de plata:

Pentru anul 2010:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);
- x lei = dobanzi/majorari de intarziere aferente impozitului pe venit;
- x lei = penalitati de intarziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus);

Pentru anul 2012:

- x lei = diferenta de impozit pe venit (in plus).

Prezenta decizie este definitiva in sistemul cailor administrative de atac si poate fi contestata in termen de 6 luni de la data comunicarii la Tribunalul Bucuresti.