

DECIZIA NR. 898/2017
privind soluționarea contestațiilor formulate de
CABINET DE AVOCATURĂ HS
înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov
sub nr. 17537/10.04.2015 și nr. 17538/10.04.2015
și reînregistrate cu nr. 8882/2017

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov a fost sesizată de AJFP X- Biroul Selectare, Programare și Analiză Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X/2017 înregistrată la DGRFP Brașov sub nr. 8882/2017, cu privire la necesitatea reluării procedurii administrative de soluționare a contestațiilor formulate de **CABINET DE AVOCATURĂ HS**, C.U.I.X, având domiciliul fiscal în mun. X, str. Dr. Ion Rațiu nr. 9, jud. X.

Contestațiile, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17537/10.04.2015 și nr. 17538 /10.04.2015, au fost formulate împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/25.02.2015 respectiv împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. Y/25.02.2015, corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015, acte emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 și au ca obiect **suma totală de T lei** reprezentând:

- X lei TVA;
- D1 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- P1 lei penalități de întârziere aferente TVA;
- Y lei impozit pe venit;
- D2 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- P2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Având în vedere că organul de soluționare a fost sesizat cu privire la un număr de două contestații, depuse de aceeași persoană impozabilă, CA HS, împotriva unor acte administrativ fiscale emise de același organ fiscal, A.J.F.P. X – Activitatea de Inspecție Fiscală, în speță, se va face aplicarea prevederilor pct. 9.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui ANAF nr. 3741 /2015, potrivit cărora:

„9.5. În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”, și se va proceda la conexarea dosarelor contestațiilor având ca obiect obligațiile fiscale stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. X/25.02.2015, respectiv prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. Y/25.02.2015, corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015, acestea urmând a fi soluționate prin prezenta decizie.

Contestațiile au fost depuse în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG nr. 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, stabilit în raport cu data comunicării Deciziilor de impunere nr. X/25.02.2015 și nr. Y/25.02.2015 prin remitere sub semnătură, respectiv data de **02.03.2015** și data înregistrării contestațiilor la A.J.F.P. X, **02.04.2015**, așa cum rezultă din ștampila aplicată de registratura acestei instituții pe contestația în original.

Prin Deciziile nr. 4311/2015 și 4312/2015, D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații a dispus suspendarea soluționării contestațiilor formulate de Cabinetul de avocatură HS cu privire la suma de Y lei reprezentând impozit pe venit, cu accesoriile aferente în sumă totală de X lei și cu privire la suma de X lei reprezentând TVA, cu accesoriile aferente în sumă totală de Y lei, stabilite suplimentar prin Deciziile de impunere nr. Y/25.02.2015 și nr. 66800/ 25.02.2015, până la pronunțarea unei soluții definitive pe latura penală, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor menționate în deciziile de soluționare mai sus menționate.

Prin adresa nr. X/2017 înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov- Serviciul Soluționare Contestații sub nr. 898/2017, Biroul Selectare, Programare și Analiză Inspecție Fiscală din cadrul A.J.F.P. X, a transmis copia Încheierii Penale nr. X/2017 a Curții de Apel Alba Iulia în dosarul nr. 14/X/2017 referitor la soluționarea cauzei penale privind Cabinetul de Avocatură HS.

La dosarul contestației se află anexată Încheierea finală de Camera Preliminară nr. 22 din 2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, definitivă, și Ordonanța de clasare din 2016, prin care s-a dispus clasarea cauzei cu privire la infracțiunea de evaziune fiscală.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 277 alin. (3) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile punctului 10.2 din Ordinul 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea Titlului VIII din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, DGRFP Brașov, prin organele specializate, este legal investită să soluționeze contestația formulată de Cabinetul de Avocatură HS din mun. X, jud. X.

I. Prin contestația înregistrată sub nr. 17538/10.04.2015, Cabinetul de Avocatură HS contestă parțial Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015 corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și anume impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de Y lei și accesorii aferente.

De asemenea, prin contestația înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 17537 /10.04.2015, Cabinetul de Avocatură HS se îndreaptă împotriva Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și vizează TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de X lei și accesorii aferente.

I.1. Motivații privind Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015 (corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015):

Petentul contestă **suma totală de Y1 lei** reprezentând impozit pe venit aferent perioadei 2008-2011 și accesoriile aferente, după cum urmează:

-impozit suplimentar în sumă de Y2 lei aferent anului 2008, majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități în sumă de X lei;

-impozit suplimentar în sumă de Y3 lei aferent anului 2009, majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități în sumă de X lei;

-impozit suplimentar în sumă de Y4 lei aferent anului 2010, majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități în sumă de X lei;

-impozit suplimentar în sumă de Y5 lei aferent anului 2011, majorări de întârziere în cuantum de X lei și penalități în sumă de X lei.

I.1.1. Cu privire la suma de C1 lei (C2 lei+ C3 lei) reprezentând diferența de venit net anual stabilită suplimentar pentru anul 2008, cabinetul de avocatură HS contestă decizia organelor de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de C2 lei reprezentând amortizarea autovehiculului Audi Q7 și la suma de C3 lei reprezentând plăți în numerar pentru achiziția de piese și servicii auto, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au constatat că persoana impozabilă Cabinet de

avocatură HS a înregistrat în patrimoniul afacerii ca mijloc fix amortizabil, autoturismul Audi Q7, serie șasiu WAUZZZ (an fabricației 2007), achiziționat de la furnizorul german X Automobilhandel und Service GmbH&Co.KG, DE X, cu sediul social în G, în baza facturii nr. 71873/06.03.2008;

- contestatorul menționează că organele de inspecție fiscală au efectuat o serie de verificări cu privire la persoana înscrisă în certificatul de înmatriculare al acestui autovehicul și au constatat că la rubrica prevăzută pentru deținătorul autoturismului este menționată persoana fizică HS și nu Cabinetul Avocatură HS- CIF ROX. Petentul precizează că documentele justificative la care se face referire privesc însă deductibilitatea altor costuri și nu direct pe cea a autovehiculului și consideră că documentul justificativ este însăși factura nr. 71873 din data de 06.03.2008 emisă de societatea M Automobilhandel und Service GmbH & Co. KG care nu a fost contestată de către organele de inspecție fiscală.

Contestatorul susține că a probat faptul că autovehiculul era unicul mijloc de transport înregistrat în patrimoniul cabinetului de avocatură în perioada verificată, în condițiile în care cabinetul a avut încheiate o mulțime de contracte de asistență juridică din care o parte semnificativă a avut ca obiect realizarea de *due diligence* pentru achiziționarea de păduri de către mai multe persoane fizice și juridice nerezidente.

Contestatarul apreciază ca nefondate reținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că CA HS nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea liniară a autovehiculului Audi Q7, atâta timp cât aceleași organe de inspecție fiscală acceptă deducerea mai multor cheltuieli cu exploatarea autovehiculului.

Totodată, petentul face trimitere și la argumentele expuse în punctul de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală din data de 05.02.2015, anexat la dosarul cauzei, conform cărora:

- foaia de parcurs nu este reglementată de OMFP nr. 3512/2008 privind documentele comune pe economie utilizate în activitatea financiar-contabilă, nu există un model tipizat și nu au existat niciodată instrucțiuni de utilizare a acesteia.

Potentul arată că prevederile Codului fiscal aplicabil în perioada 2008-2011, nu făceau nicio referire la foaia de parcurs, acest termen fiind introdus în Codul fiscal abia începând cu data de 01.07.2012, prin OUG nr. 24/2012.

- Obligativitatea completării foilor de parcurs este reglementată în HG nr. 1391 /200, care prevede la art. 27 alin. (2), că obligația de a elibera foaie de parcurs pentru autovehiculele care se deplasează în cursă revine persoanelor juridice și consideră că persoanei impozabile Cabinet de Avocatură HS nu i se aplică această prevedere;

- argumentul organelor de inspecție fiscală potrivit căruia orice cheltuială trebuie justificată cu documente legale, conform art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal are susținere doar pentru anul 2008, prevederile art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal pentru anii 2009, 2010, 2011 limitând doar deductibilitatea cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparații la cel mult un singur autoturism pentru persoanele cu atribuții de conducere și administrare;

- în opinia contestatarului, documentele justificative pentru cheltuielile efectuate sunt: factura, chitanța, iar acestea au fost prezentate în original organelor de inspecție fiscală.

I.1.2. Cu privire la suma de C4 lei (C5 lei + C6 lei) reprezentând diferența de venit net anual stabilită suplimentar pentru anul 2009, CA HS contestă decizia organelor de inspecție fiscală pentru aceleași considerente ca cele prezentate anterior la punctul I.1.1, referitor la autovehiculul Audi Q7.

I.1.3. Cu privire la suma de C7 lei (C5+ C8 lei) reprezentând diferența de venit net anual stabilită suplimentar pentru anul 2010, CA HS contestă decizia organelor de inspecție fiscală pentru aceleași considerente ca cele prezentate anterior la punctul I.1.1, referitor la autovehiculul Audi Q7.

I.1.4. Cu privire la suma de C9 lei (C5 lei + C10 lei + C11 lei + C12 lei + C13 lei) reprezentând diferența de venit net anual stabilită suplimentar pentru anul 2011, CA HS

contestă decizia organelor de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- referitor la suma de C5 lei reprezentând cheltuielile cu amortizarea autoturismului Audi Q7 aferentă anului 2011, petentul își menține motivațiile prezentate anterior la punctul I.1.1, referitor la autovehiculul Audi Q7.

- referitor la suma de C10 lei, reprezentând plăți aferente achiziției de piese și servicii auto pentru autovehiculul Audi Q7, în plus față de criticile formulate la prezentate anterior la punctul I.1.1, contestatarul mai susține următoarele:

- cheltuielile pentru care organele de inspecție fiscală pretind că nu există drept de deducere sunt constituite din mai multe piese auto și anvelope;
- afirmația organelor de inspecție fiscală potrivit căreia „*plățile s-au efectuat doar pentru diminuarea impozitului pe venit de plată a cabinetului de avocatură HS*” este nefundamentată întrucât s-a diminuat baza impozabilă ce ar fi comportat-o impozitare finală de 16% dar s-a mărit cifra de afaceri a entității afiliate SC AS SRL, ceea ce a condus la o impozitare a profitului cu 16%, iar ulterior, a dividendelor, cu încă 16%.
- CA HS s-a specializat în consultanță juridică aferentă tranzacțiilor imobiliare în care, de obicei, una dintre părți este o persoană fizică sau juridică nerezidentă, fapt ce a impus o mobilitate sporită în sensul realizării unor întâlniri directe cu clienții în localitățile acestora de domiciliu (G, Austria) precum și deplasări repetate pentru realizarea activităților de *due diligence* (activități cu un grad sporit de dificultate, datorită verificărilor ce trebuie realizate direct la sursă: cărți funciare, primării, ocoale silvice etc).

- referitor la suma de C11 lei contestată, cabinetul de avocatură arată că a încheiat un contract de asistență juridică cu societatea K&K SRL având ca obiect „consultanță juridică și tranzacționare rest plată către dl. HC, în dosarul nr. X/85/2010 Tribunalul X”. Obiectul contractului de asistență juridică se împarte în:

- consultanță juridică, activitate ce putea fi desfășurată doar de un avocat sau, ca unică excepție, de către un consilier juridic aflat într-o relație dependentă cu beneficiarul serviciilor și
- tranzacționare rest plată.

Potentul menționează că deoarece pentru intermedierea contractului de tranzacție nu era nevoie, în mod obligatoriu, de asistență juridică și deoarece nu a reușit să inițieze o negociere cu dl HC în numele și în contul clientului său (societatea K&K SRL), cabinetul de avocatură a cumpărat respectivele servicii de la AS SRL, entitate afiliată.

Potentul contestă decizia organelor de inspecție fiscală potrivit căreia operațiunea de intermediere facturată de persoana afiliată S.C. AS S.R.L. nu a avut un scop economic și, prin urmare, Cabinet de Avocatura HS nu are dreptul la deducerea cheltuielilor în sumă de C11 lei și susține că, în lipsa serviciilor de intermediere, nu s-ar fi încheiat tranzacția între K&K SRL și dl HC, și că art. 11 alin. (1) din Codul fiscal nu se aplică speței.

- referitor la suma de C12 lei, reprezentând alte servicii/produse: consultanță/dezvoltare/ implementare, portal web www.h-partners.com, contestatarul consideră nefundamentată decizia organelor de inspecție fiscală având în vedere:

- cabinetul de avocatură a încheiat un contract de prestări-servicii cu societatea SC AS SRL, entitate afiliată, pentru realizarea unui site de prezentare;
- contestatarul precizează că la adresa www.h-partners.com există un site de prezentare al cabinetului de avocatură precum și a colaboratorilor acestuia (avocați pentru care au fost retrocedate onorarii în perioada supusă controlului, în conformitate cu prevederile Legii nr. 51/1995 și ale statutului profesiei de avocat.)
- nu există o societate SH&Partners ci este vorba de "SH și colaboratorii", fapt ce poate fi înțeles fără niciun fel de dificultate după accesarea link-ului "Prezentare"
- petentul admite că există o mențiune și la societatea H&Associates SRL, însă în site nu sunt cuprinse nici un fel de detalii despre această societate, transferul spre site-ul propriu al societății făcându-se prin accesarea mai multor link-uri.

- referitor la suma de C13 lei reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii

facturate de SC Service GI SRL, contestatarul precizează că studiile de fezabilitate au fost achiziționate de către cabinetul de avocatură și, în mod parțial, au fost refacturate clienților.

Petentul precizează că în „avocatura de business”, așteptările clienților sunt în sensul de a achita onorariul și costurile aferente la finalizarea prestării serviciilor și că uneori se poate ajunge în situația în care onorariul și chiar costurile deja suportate să nu poată fi facturate și recuperate.

În contestația formulată, petentul face trimitere și la argumentele expuse în punctul de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală din data de 05.02.2015, în care precizează că organul fiscal a refuzat dreptul de deducere a cheltuielilor aferente serviciilor facturate de Service GI SRL, în baza facturii nr. 3638/25.11.2011, argumentând că aceasta nu ar fi fost prezentată de contribuabil decât în fotocopie.

CA HS menționează ca atașează la contestație și contestația inițială cu precizarea că aceasta face parte din prezenta contestație.

I.2. Motivații privind Decizia de impunere nr. X/25.02.2015 și TVA în sumă totală de X lei aferentă perioadei 2007-2012

I.2.1. Cu privire la TVA în sumă de x1 lei respinsă la deducere aferentă lucrărilor de renovare efectuate la sediul secundar din București, str. X nr. 164, facturate de SC Service GI SRL București (factura nr. 2713/29.07.2011), CA HS contestă decizia organelor de inspecție fiscală pentru următoarele considerente:

- raționamentul organelor de inspecție fiscală este nefundamentat atunci când se pretinde că petentul nu a justificat cu documente necesitatea și utilitatea sediului secundar din București, X nr. 146, sector 3, fiind negat astfel dreptul contestatorului de a-și extinde aria clienților;
- Contestatorul susține că organul fiscal nu a ținut cont de faptul că 80% din TVA dedusă pentru investiția aferentă sediului secundar din București, X nr. 164, a fost refacturată proprietarilor imobilului;
- nu există o sancțiune față de lipsa datelor privind sediul secundar din antetul documentelor utilizate de cabinetul de avocatură;
- Contestatarul apreciază că sediul secundar din municipiul București este un sediu modest raportat la modurile în care operează concurența.

I.2.2. Cu privire la TVA în suma de X2 lei respinsă la deducere aferentă unor servicii în valoare de C14 lei, facturate de SC Service GI SRL (factura nr. 2854/30.07.2011), petentul reia motivațiile din contestația care are ca obiect impozitul pe venit, referitor la autovehiculul Audi Q7.

Contestatarul arată că nu se poate reține faptul că factura de achiziție a autovehiculului Audi Q7 nu a fost declarată de către furnizor, întrucât achiziția a fost efectuată direct pe teritoriul statului în care funcționează vânzătorul, prin urmare nu a fost vorba despre o achiziție intracomunitară cu efectele taxării inverse, având în vedere că ambele părți sunt înregistrate în scopuri de TVA.

Contestatarul apreciază ca nefondate reținerile organelor de inspecție fiscală referitoare la faptul că CA HS nu are drept de deducere a TVA aferentă serviciilor prestate de societatea Service GI SRL motivând că aceasta nu avea personal calificat și nici mijloace fixe ce ar fi fost necesare prestării. Petentul susține că serviciile au fost recepționate de către cabinetul de avocatură și achitate în baza facturii emise de prestator iar aceste prezumtive stări de fapt nu pot avea relevanță fiscală decât la respectiva societate, în sensul că lipsesc înregistrările cerute de lege/evidența financiar-contabilă a fost realizată defectuos.

I.2.3. Cu privire la TVA respinsă la deducere în sumă de X3 lei aferentă achiziției unor studii de fezabilitate facturate de SC Service GI SRL (factura nr. 3638/25.11.2013), petentul reia motivațiile din contestația care are ca obiect impozitul pe venit.

Contestatarul precizează că a prezentat organelor de inspecție fiscală copia certificată a facturii nr. 3638/25.11.2011, despre care organele de inspecție fiscală au scris în raportul de

inspecție fiscală că nu au fost respectate prevederile legale cu privire la valabilitatea facturii. Totodată, susține că a fost prezentată și chitanța aferentă cu ștampila în original de la Service GI SRL, cu semnătura în original a domnului PB și cu mențiunea „conform cu originalul” și consideră că au fost îndeplinite prevederile pct. 46 alin. (1) din HG nr. 44/2004.

Petentul menționează că, deoarece nu a primit originalul facturii corectate, l-a contactat pe dl. PB solicitându-i să confirme prin semnătură și ștampilă că aceasta este în conformitate cu originalul, fapt care s-a și realizat. Copia a fost transmisă prin poștă și se află la dosarele societății, dar deoarece documentul a fost imprimat printr-un fax cu o cerneală de proastă calitate, în timp (au trecut aproximativ trei ani) scrisul a devenit ilizibil, doar ștampila, semnătura și mențiunea „conform cu originalul” fiind lizibile. Acesta a fost motivul pentru care, specifică petentul, a fost pusă la dispoziția organelor de inspecție fiscală și copia inițială a facturii.

Contestatarul invocă jurisprudența CJUE, respectiv decizia pronunțată în cauza C-369/09, în baza căreia firmele își pot deduce TVA în cazul în care apare o eroare pe factură și care consideră că se aplică în speță, unde la data prestării serviciilor a intervenit o eroare în factură, eroare pe care firma a corectat-o în timpul controlului, dar tot i s-a respins dreptul de deducere.

1.2.4. Referitor la TVA în sumă de X4 lei (X5 lei + X6 lei) respinsă la deducere aferentă unor servicii ce reprezintă lucrări de hidroizolație și termoizolație acoperiș, fonoizolație și lucrări de înlocuire încălzire centrală aferente unui imobil care apoi (20.09.2012) a fost declarat ca sediu secundar, facturate de SC CTSD SRL București- CIF ROX, petentul reia motivațiile din contestația care are ca obiect impozitul pe venit.

1.2.5. Cu privire la TVA în sumă de X7 lei respinsă la deducere aferentă contravalorii comisionului de intermediere facturat de SC AS SRL, petentul reia motivațiile din contestația care are ca obiect impozitul pe venit.

Potentul contestă decizia organelor de inspecție fiscală care au considerat că operațiunea de intermediere facturată de persoana afiliată SC AS SRL nu a avut un scop economic, nefiind efectiv prestată și implicit nu a contribuit la realizarea de operațiuni taxabile.

Potentul face trimitere la motivele de fapt și de drept prezentate în punctul de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală din data de 05.02.2015, conform cărora contestatarul nu este de acord cu neacceptarea exercitării dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de intermediere achiziționate de la SC AS SRL, pe motivul că nu a prezentat la solicitarea echipei de control oferta acceptată de domnul HC, așa cum se precizează la obligațiile intermediarului din contractul de intermediere încheiat cu SC AS SRL. Acesta consideră că deși nu există o ofertă scrisă din partea K&K SRL pentru domnul H, tranzacția a fost justificată cu documentele menționate în punctul de vedere la proiectul de raport de inspecție fiscală, atașat la dosarul contestației.

1.2.6. Cu privire la TVA în sumă de X8 lei respinsă la deducere aferentă achizițiilor de anvelope, jenți și piese de schimb auto, petentul susține că TVA este aferentă unor cheltuieli efectuate în interesul activităților profesionale, respectiv piese auto și anvelope.

Potentul susține că s-a specializat în consultanță juridică aferentă tranzacțiilor imobiliare în care, de obicei, una dintre părți era o persoană fizică sau juridică nerezidentă, fapt ce a impus o mobilitate sporită în sensul realizării unor întâlniri directe cu clienții în localitățile acestora de domiciliu (G, Austria) precum și deplasări repetate pentru realizarea activităților de *due diligence* (activități cu un grad sporit de dificultate, din cauza verificărilor ce trebuiesc realizate direct la sursă: cărți funciare, primării, ocoale silvice, etc).

1.2.7. Cu privire la respingerea la deducere a TVA în sumă de X9 lei aferentă unor servicii de consultanță/dezvoltare/implementare portal web www.h-partners.com petentul reia motivațiile din contestația care are ca obiect impozitul pe venit.

Cabinetul de avocatură face trimitere la motivele de fapt și de drept prezentate în punctul de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală din data de 05.02.2015,

conform cărora organul fiscal s-a rezumat la a copia constatările colegilor din primul control fără a lua în calcul nici răspunsurile la notele explicative formulate de către CA HS, nici documentele puse la dispoziție.

Contestatarul consideră că se poate vedea că pe site-ul respectiv se prezintă și s-a prezentat cabinetul de avocatură Hz și nu societatea Hz&Partners SRL și precizează că aceasta din urmă desfășoară comerț cu bunuri imobile, activitate care nu este promovată pe acest site.

1.2.8. Referitor la TVA în suma de X10 lei respinsă la rambursare aferentă achiziției unor servicii de reparații- dezafectare, vopsitorie pereți, podea, igienizare cabinet avocatură, contestatarul menționează că nu este de acord cu reținerile organelor de inspecție fiscală potrivit cărora cabinetul de avocatură are obligația să transfere investiția (lucrările de renovare) către proprietarii imobilului întrucât:

- lucrările de renovare nu sunt niște lucrări care să afecteze structura imobilului, ci fac parte din categoria cheltuielilor curente de întreținere și utilizare a imobilului;
- dacă s-ar fi transferat întreaga imobilizare ar fi însemnat că întreaga cheltuială a fost considerată integral și nu a fost aplicată amortizarea prevăzută de legea fiscală;
- nu există nici un text de lege care să oblige petentul la o astfel de conduită iar cabinetul de avocatură a acționat în nume și cont propriu, prevederile art. 129 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 nefiind aplicabile.

Potentul face trimitere la motivele de fapt și de drept prezentate în punctul de vedere formulat la proiectul Raportului de inspecție fiscală, considerand că îndeplinea toate condițiile legale pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă lucrărilor de amenajare a sediului social utilizat pentru desfășurare activității economice a cabinetului, astfel:

- lucrările au fost efectuate de către societatea CTSD SRL, persoană afiliată cu SC Service GI SRL, care a avut un număr de 7 salariați;
- petentul precizează că pentru efectuarea lucrărilor nu a fost nevoie de nici un fel de mijloc de transport sau alt utilaj special;
- în ceea ce privește constatările organelor fiscale privind faptul că în contractul de prestări servicii nu este prezentată o defalcare a tarifelor pe serviciile prestate ci doar se enumeră serviciile respective, contestatara arată că în practică se întâlnesc două tipuri de contracte de lucrări de construcții: contracte cu preț fix și contracte cost plus, părțile având dreptul de a negocia, stabili tipul contractului. În acest sens, petentul consideră că atât legislația contabilă românească cât și cea internațională (OMFP 3055/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, OMF nr.1286/2012 privind aplicarea reglementărilor contabile conform IFRS și IAS 10 Contracte de construcții) cuprind prevederi detaliate de recunoaștere și evaluare a lucrărilor de construcții montaj în funcție de cele două tipuri de contracte. Totodată, precizează că motivele pentru care părțile au convenit un tarif fix sunt exclusiv economice și nu au nici o relevanță fiscală, prin stabilirea unui tarif fix CA Hz urmărind să evite facturări suplimentare din partea prestatorului pe motivul estimării eronate la încheierea contractului. CA HS atașează la contestație nota de calcul care a stat la baza fixării tarifului stabilit în cadrul contractului de prestări servicii.
- față de susținerea organului de inspecție fiscală conform căreia CA Hz nu ar fi avut dreptul să efectueze lucrări asupra spațiului deoarece în contractul de comodat încheiat cu GT SRL se menționează că „comodatarul se obligă să utilizeze bunul, având obligația de... a nu aduce stricăciuni sau modificări acestuia”, CA Hz arată că a prezentat societății comodate GT SRL contractul de prestări servicii care urma să se încheie cu SC CTSD SRL și a obținut chiar un accept scris din partea proprietarului înainte de a semna contractul cu SC CTSD SRL, anexat la contestație.
- CA HS susține că suprafața folosită de cabinetul de avocatură a fost de 150 mp începând cu anul 2002 și până în anul 2014, când suprafața folosită s-a redus la 100 mp, fapt dovedit prin contractul de vânzare -cumpărare autentificat în data de 14.04.2014 pus la dispoziția organelor

de inspecție fiscală.

II. Prin Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015 corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015, și prin Decizia de impunere nr. X/25.02.2015, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 , organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au stabilit suplimentar de plată în sarcina Cabinet de Avocatură HS:

- impozit pe venit în sumă totală de Y6 lei pentru anii fiscali 2007- 2011,
- TVA în sumă totală de X lei aferent perioadei 01.01.2007-31.08.2012.

În Raportul de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 , care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere menționate, contestate de petentul CA HS, organele de control precizează că inspecția a fost efectuată ca urmare a emiterii Deciziilor nr. 866 /2014 și 867/2014 de către Serviciul de Soluționare Contestații din cadrul D.G.R.F.P. Brașov, prin care s-a dispus desființarea Deciziilor de impunere nr. X/31.07.2013 și nr. X/31.07.2013 cu privire la suma de X lei reprezentând TVA și obligații fiscale accesorii aferente, respectiv cu privire la suma de X lei reprezentând impozit pe venit cu accesoriile aferente, și refacerea inspecției.

II.1. Prin Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015 corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina dlui HS CNP X, impozit pe venit în sumă totală de Y6 lei, **față de care petentul contestă impozit pe venit în sumă de Y lei.**

Din Raportul de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 , care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. Y/25.02.2015, cu privire la impozit pe venit în valoare de Y lei contestat de CA HS, rezultă următoarele:

II.1.1. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente anului 2008, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat contribuabilul a considerat deductibile la calculul venitului net impozabil **cheltuielile în sumă totală de C1 lei lei**, din care:

a) suma de C2 lei- amortizarea autoturismului Audi Q7 aferentă anului 2008;

b) suma de C3 lei- contravaloare piese auto și servicii auto achitate cu chitanța nr. 6050197/06.08.2008 emisă de M Autom. Gmbh&Co și chitanța nr. 45999/04.10.2008 emisă de ASW Automobile Gmbh&Co.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că în timpul inspecției fiscale, contribuabilul nu a prezentat un contract de închiriere/comodat încheiat între persoana fizică HS cu domiciliul în G, în calitate de proprietar al autoturismului Audi Q7 și Cabinetul de Avocatură HS RO X, și nu a justificat cu documente utilizarea autoturismului în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului impozabil.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții (autoturismul pentru care a fost calculată amortizarea și piesele/serviciile aferente autoturismului) au fost efectuate în interesul personal al persoanei fizice HS, astfel că valoarea acestora reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit.

a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net pentru anul 2008, determinând un venit net suplimentar de C1 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de **Y2 lei**, majorări în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**.

II.1.2. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente anului 2009, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat contribuabilul a considerat deductibile la calculul venitului net impozabil cheltuieli în sumă totală **de C4 lei**, din care:

a) suma de C5 lei - amortizarea autoturismului Audi Q7 aferentă anului 2009;

b) suma de C6 lei - contravaloare piese și servicii auto achitate cu chitanțele nr. 6062581/11.03.2009 și nr. 6066677/18.05.2009 emise de M Autom. Gmbh&Co.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții (autoturismul

pentru care a fost calculată amortizarea și piesele/serviciile aferente autoturismului) au fost efectuate în interesul personal al persoanei fizice HS, astfel că valoarea acestora reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net pentru anul 2009, determinând un venit net suplimentar de C4 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de **Y3 lei**, majorări în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**.

II.1.3. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente anului 2010, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat contribuabilul a considerat deductibile la calculul venitului net impozabil cheltuieli în sumă totală de **C7 lei**, din care:

a) suma de C5 lei - amortizarea autoturismului Audi Q7 aferentă anului 2010;

b) suma de C8 lei - contravaloare piese și servicii auto achitate cu chitanțele nr. 6080098/23.02.2010, nr. 6088679/26.08.2010, nr. 6090905/15.10.2010 și nr. 6090907/15.10.2010, emise de către M Autom. Gmb&Co.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste achiziții (autoturismul pentru care a fost calculată amortizarea și piesele/serviciile aferente autoturismului) au fost efectuate în interesul personal al persoanei fizice HS, astfel că valoarea acestora reprezintă cheltuieli nedeductibile la calculul venitului net în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (7) lit.

a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Organele de inspecție fiscală au recalculat venitul net pentru anul 2010, determinând un venit net suplimentar de C7 lei, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de **Y4 lei**, majorări în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**.

II.1.4. Referitor la deductibilitatea cheltuielilor aferente anului 2011, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că, în mod eronat, contribuabilul a considerat deductibile la calculul venitului net impozabil cheltuieli în sumă totală de X lei, **petentul contestând suma de C9 lei, din care :**

A. Suma de C5+C10 lei reprezintă contravaloarea unor cheltuieli efectuate de contribuabil în interes personal, respectiv:

1. suma de C5 lei - amortizarea autoturismului Audi Q7 aferentă anului 2011;

2. suma de C10 lei - cheltuieli de întreținere auto, respectiv achiziții de anvelope, plăcuțe de frână, jante, servicii de reparații auto etc.

Având în vedere numărul mare de achiziții: jante (13 bucăți) și anvelope (19 bucăți) efectuate de la persoane afiliate (S.C. GT S.R.L. și S.C. AS SRL), precum și valoarea mare a lucrărilor de reparații efectuate la autoturismul proprietate personală a d-lui HS, organele de inspecție fiscală au stabilit că plățile s-au efectuat doar pentru diminuarea impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, deși contribuabilul motivează cu o serie de date tehnice uzura anvelopelor și intervalul de timp în care se impune înlocuirea acestora, acesta nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că autoturismul a fost utilizat în exclusivitate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

B. Suma totală de C11+C12 lei reprezintă contravaloarea unor bunuri și servicii facturate de SC AS SRL, societate comercială afiliată cu dl HS- titularul Cabinetului de Avocatură, din care:

1. suma de C11 lei achitată societății afiliate SC AS SRL

Organele de control au constatat că la data de 01.06.2011, Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar, a încheiat un contract de intermediere cu SC AS SRL, CUIRO X, în calitate de intermediar.

Obiectul contractului îl constituie „*intermediere între HC și CA SH pentru realizarea unei tranzacții imobiliare de X euro cu clientul beneficiarului*”, pentru care C.A. Hz se obligă să plătească intermediarului un comision în sumă de X euro+ TVA, în cazul în care obiectul contractului este îndeplinit până la data de 04.07.2011.

Contravaloarea facturilor emise de SC AS SRL reprezentând contravaloarea

comisionului de intermediere de X euro (inclusiv TVA) a fost achitată de Cabinetul de Avocatură prin virament bancar, cu ordine de plată în data de 06.07.2011 (X lei) și data de 20.07.2011 (X lei).

În vederea justificării prestării efective a serviciului de intermediere facturat de SC AS SRL, CA HS, prin imputernicit, a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul de asistență juridică nr. 13 încheiat la data de 23.06.2011 cu beneficiarul S.C. K&K S.R.L., al cărui obiect îl reprezintă acordarea de consultanță juridică de către cabinetul de avocatură și „tranzacționare rest plată către dl. HC în dosarul X/85/2010 Tribunalul X”, pentru un onorariu în sumă de X lei +TVA și un onorariu de succes care nu poate depăși suma de X euro.

- documentul „Tranzacție” autentificat de către notarul public la data de 01.07.2011, încheiat între SC K&K S.R.L. și dl. HC.

- factura nr.11/01.07.2011 întocmită de Cabinetul de Avocatură HS pentru S.C. K&K S.R.L în valoare totală de X lei (X lei baza impozabilă și Y lei TVA aferentă), ce reprezintă echivalentul onorariului de succes de X euro + TVA aferentă, la cursul de schimb de 4,2341 lei/euro din data facturării.

Contribuabilul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală oferta acceptată de domnul HC, așa cum se precizează la obligațiile intermediarului din contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011 cu SC AS SRL (punctul III art.3), document solicitat în scris de către echipa de inspecție.

La această solicitare, contribuabilul a declarat pe propria răspundere că nu a participat direct la tratativele cu d-nul HC, discuțiile cu acesta s-au efectuat în exclusivitate de către d-nul Eduard Hz și d-nul OC, anexând în acest sens numai o notă a discuțiilor întocmită de către SC AS SRL transmisă spre informare Cabinetului de Avocatură și declarația din data de 26.08.2013, dată de numitul OC Iulian, domiciliat în mun. X, str. Ion Sion nr.14, legitimat cu CI seria X nr. X, precum că *are cunoștință de intermedierea cu d-nul HC.*

Organele de inspecție fiscală au mai menționat că persoana impozabilă CA HS nu a prezentat niciun contract încheiat între Cabinetul de Avocatură HS în calitate de beneficiar, și d-nul HC în calitate de acceptant al ofertei, conform obligațiilor stabilite prin contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011, prin care SC AS SRL urma „*să intermedieze contractul între beneficiar și acceptantul ofertei*” (III - Art. 3 *Obligații și drepturi*).

Deși a existat contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011 cu SC AS SRL, CA HS încheie la data de 03.06.2011 și un contract de comision cu persoana fizică OC, al cărui obiect îl constituie contactarea de către comisionar a familiei H în vederea negocierii sumei care face obiectul litigiului cu S. C. K&K SRL, pentru coordonare, competența acestor negocieri fiind delegată d-lui Eduard Hz, reprezentant al SC AS SRL. Valoarea contractului de comision este de X lei.

Din extrasul de cont Unicredit Tirioc Bank din data de 05.07.2011 rezultă că persoana impozabilă Cabinet de Avocatură HS a efectuat o plată în sumă de X lei către dl OC reprezentând comision tranzacție, neînregistrată în evidența contabilă a cabinetului de avocatură, nefiind reținut și virat impozitul aferent, fapt confirmat de contribuabil pe propria răspundere prin răspunsul formulat la nota explicativă prezentată în data de 03.02.2015.

Analizând obligațiile intermediarului SC AS SRL prin Hz Eduard și ale comisionarului OC, stipulate în contractul de intermediere, respectiv în contractul de comision, din „notele” prezentate de contribuabil în justificare la nota explicativă din data de 03.02.2015, nu rezultă că aceste două persoane intermediare ar fi negociat cu d-nul HC, în condițiile în care nu exista ofertă acceptată de d-nul HC și nici contractul între Cabinetul de Avocatură și d-nul HC, documente prevăzute în contractul de intermediere a fi încheiate, care ar fi necesitat, pentru validare și semnătura d-lui HC.

Având în vedere faptul că SC AS SRL este administrată de persoanele fizice Hz Eduard Virgil și Hz Marianne, fiul respectiv soția avocatului HS titularul Cabinetului de Avocatură, organele de control au stabilit că tranzacția este încheiată între persoane afiliate în sensul prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și

completările ulterioare.

Din coroborarea aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au concluzionat că serviciul de intermediere facturat de SC AS SRL, în calitate de intermediar, nu a fost prestat efectiv, nu a avut un scop economic, și implicit, nu a contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, drept pentru care contravaloarea comisionului de intermediere a fost stabilită ca nedeductibilă fiscal la calculul venitului net.

2. Suma de C12 lei achitată societății afiliate SC AS SRL reprezentând „alte servicii/produse: consultanta/dezvoltare/implementare portal web [www. h-partners.com](http://www.h-partners.com)”.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 05.01.2009, a fost înființată societatea SC Hz&Partners SRL CUIX, administrată de persoanele fizice Hz Marianne și Hz Eduard Virgil, soția respectiv fiul titularului Cabinetului de Avocatură HS, intrând sub incidența relațiilor de afiliere prevăzute de art. 7 pct. 21 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a explica în ce constau serviciile web facturate de SC AS SRL, contribuabilul a declarat pe propria răspundere că „Site-ul, domeniul h-partners.com precum și branding-ul elaborat în baza acestui contract mai există până în prezent.” și a anexat un contract de prestări servicii încheiat la data de 23.06.2008 cu SC AS SRL precum și anexe listate de pe portal web www.h-partners.com, în care este prezentată societatea SH&Parteners, fără nicio referință la Cabinetul de Avocatură HS, cel care achită contravaloarea serviciului facturat și deduce TVA.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că beneficiarul real al serviciilor de consultanță/dezvoltare/implementare a portalului web facturat de persoana afiliată SC AS SRL este, în fapt, persoana afiliată SC Hz & Partners SRL, CUIX, înființată la data de 05.01.2009 (ulterior facturării din luna decembrie 2008), portalul web făcând referință la serviciile oferite de aceasta societate comercială și nu la serviciile posibil a fi prestate de Cabinetului de Avocatura HS, CUI ROX.

Totodată, în timpul inspecției fiscale, organele de control au accesat site-ul web www.h-partners.com, constatându-se că în cuprinsul acestuia se menționează și alte persoane specializate în avocatură, contabilitate și finanțe, precum și societatea SC H & Associates", concluzionând că serviciile facturate Cabinetului de Avocatură HS nu au fost efectuate în interesul direct al activității desfășurate de către acesta și, drept urmare, în mod eronat au fost considerate deductibile fiscal la calculul venitului net.

C. Suma de C13 lei reprezintă contravaloarea unor bunuri și servicii facturate de SC Service GI SRL București.

Echipa de inspecție fiscală a constatat că petentul a achitat cu chitanța nr. 3598 /22.12.2011 suma de C13 lei cu titlu de „contravaloare studiu de fezabilitate”, facturat de SC Service GI SRL, CUI ROX.

În fapt, la data de 01.10.2011 între SC Service GI SRL, în calitate de prestator și Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul de prestări servicii având ca obiect *„elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achiziționarea de către un client al cabinetului a unor suprafețe de teren cu pădure în România”*.

Prețul prevăzut în contract este de X lei + TVA cu precizarea că *„plata se va face de către Beneficiar după predarea studiului de fezabilitate”*. Ulterior, în data de 05.10.2011 este încheiat un act adițional la contract, în baza căruia este modificat pct.II „Prețul contractului”, respectiv *„Prețul unui studiu de fezabilitate sumar va fi de X ron + TVA”*.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că contravaloarea facturii fiscale nr. 3638/25.11.2011 în sumă totală de X lei (C13 lei + X3 lei TVA aferentă) a fost achitată în numerar, conform chitanței nr. 3598/22.12.2011 prezentată de contribuabil doar în copie.

Deși fotocopiile facturii nr. 3638/25.11.2011 și chitanței nr. 2598/22.12.2011 sunt semnate de contribuabil pentru conformitate cu originalul, contribuabilul nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele în original, explicând că societatea emitentă s-a lichidat și nu se mai poate lua legătura cu administratorul.

Organele de control au stabilit că persoana impozabilă Cabinet de Avocatură HS, în

mod eronat a considerat cheltuieli deductibile la calculul venitului net în suma de C13 lei din următoarele motive:

1. Între copiile documentelor prezentate în timpul prezentei inspecții fiscale și copiile documentelor depuse atât la dosarul contestației cât și cele existente la raportul de inspecție fiscală întocmit anterior, există neconcordanțe în ceea ce privește formatul facturii nr. 3638/25.11.2011 și al chitanței nr. 3598/22.12.2011, dar și privind denumirea produselor înscrise.

Din analiza documentelor din evidența contabilă a contribuabilului, reiese că și aici se găsesc atât factura cât și chitanța în copie xerox, ilizibile, înregistrarea în evidențele contabile a acestor documente făcându-se pe baza respectivelor copii xerox.

În copiile prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, denumirea produselor sau a serviciilor este ilizibilă, în fotocopia prezentată în timpul inspecției fiscale anterioare, la denumirea produselor sau a serviciilor se precizează „*Contravaloarea activității specifice privind studiu fezabilitate cu privire la achiziționarea a circa 300 ha teren cu pădure, jud. Vâlcea, România, conform anexa ...*”, iar în fotocopia anexată la dosarul contestației se precizează ilizibil „*Contravaloarea lucrării de amenajare spațiu, renovări și reparații, instalații sanitare, instalație electrică ...*”, cu mențiunea că ambele fotocopii au aceeași valoare de X lei.

Aceste neconcordanțe au fost justificate de contribuabil prin faptul că angajatul societății care întocmește facturile a confundat clienții.

Organele de inspecție fiscală au sesizat faptul că în fotocopiile facturii, la rubrica „numele delegatului” este înscris BN, identificat cu CI seria X nr. X nefăcându-se nicio precizare referitoare la transmiterea facturii prin poștă, așa cum motivează contribuabilul, prin împuternicit, în răspunsul formulat la nota explicativă prezentată în data de 03.02.2015.

Deși contribuabilul declară că factura în care este înscrisă eronat denumirea serviciilor a fost înaintată prin poștă, organele de inspecție fiscală au constatat că pe aceasta fotocopie se precizează că „Expedierea s-a efectuat în prezenta noastră la data de 25.11.2011”, delegatul fiind BN.

Din consultarea aplicației informatice a organului fiscal "FISCNET", s-a constatat că în anul 2011 această persoană nu a fost angajat al Cabinetului de Avocatura HS și nici al SC Service GI SRL, acesta având calitatea de director general la SC Hz IDSRL (societate afiliată cu CA HS).

Din actele de inspecție fiscală încheiate la societățile afiliate din grupul de firme Hz, organele de control au reținut faptul că dl BN figurează ca „Reprezentant” al SC GT SRL, CUI X și SC Hz IDSRL, CUI X, societăți afiliate, cu contracte de prestări servicii încheiate atât cu SC Service GI SRL cât și cu SC CTSD SRL (societăți afiliate între ele).

2. În actele de inspecție fiscală întocmite la societățile comerciale afiliate din grupul de firme Hz, organele de inspecție fiscală au consemnat faptul că în perioada 01.01.2011-30.11.2011, prestatorul SC Service GI SRL București, CUI RO X, a avut ca obiect de activitate declarat „*Întreținerea și repararea autovehiculelor*”, cod CAEN 4520, activitate principală ce a fost înscrisă și în raportările contabile anuale depuse de către societate și nu a avut angajat personal de specialitate care să întocmească obiectul contractului încheiat la data de 01.10.2011, care presupune personal autorizat să execute „*elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achiziționarea de către un client al cabinetului a unor suprafețe de teren cu pădure în România*”.

Potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală consemnate în rapoartele de inspecție fiscală încheiate la SC GCE SRL și SC Immo Hz I SRL, în perioada 01.01.2011-30.11.2011, SC Service GI SRL a avut un număr de 8 angajați: 1 vulcanizator produse din cauciuc, 2 lucrători comerciali, 1 referent financiar-contabilitate, 1 instalator apă-canal și 3 angajați muncitori necalificați specializați în spargere și tăiere materiale de construcții, și nu a efectuat achiziții de servicii care ar fi putut să susțină prestările ulterioare facturate Cabinetul de Avocatură HS.

Totodată, din analiza neconcordanțelor din declarațiile informative 394 depuse de SC Service GI SRL și partenerii săi în anul 2011, au fost identificate un număr de 20 societăți care nu declară livrări către SC Service GI SRL, în timp ce societatea declară achiziții de la aceștia

în sumă totală de X lei plus TVA în sumă de X lei.

Având în vedere aspectele și deficiențele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală constată că documentele prezentate de HS Cabinet de Avocatură ca fiind întocmite de SC Service GI SRL nu pot constitui documente justificative pentru a putea fi înregistrate în contabilitate, contribuabilul nerespectând prevederile art. 48 alin. (4) din Codul fiscal și prevederile Ordinului nr. 1040/2004.

Astfel, pentru anul 2011, având în vedere cheltuielile contestate de petent în sumă de C9 lei (față de X lei stabilite la inspecție), organele de control au recalculat venitul net, determinând impozit pe venit suplimentar în sumă de **Y5 lei (C9 lei x 16%)**, majorări în sumă de **X lei** și penalități în sumă de **X lei**.

Diferența de cheltuieli în sumă de X lei (afereant căroră corespunde un impozit pe venit în sumă de X lei), **necontestate de CA SH**, sunt compuse din:

- suma de X lei achiziție pachet SC PH SRL
- suma de X lei achiziție „ochelari protecție”.

În concluzie, pentru perioada 2008-2011, raportat la contestația depusă de CA SH, rezultă **impozit pe venit suplimentar în valoare totală de Y lei (Y2 lei + Y3 lei + Y4 lei + Y5 lei) și obligații accesorii în valoare totală de D2+P2 lei**.

II.2. Prin Decizia de impunere nr. X/25.02.2015, organele de control au stabilit suplimentar de plată în sarcina CA HS, CUI 20973017, **TVA în sumă totală de X lei**, pentru care au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D1 lei și penalități de întârziere în sumă de P1 lei.

Din raportul de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015, cu privire la TVA în valoare de X lei contestată de CA HS, rezultă următoarele:

A. TVA dedusă în mod eronat în valoare totală de X11 lei aferentă unei baze impozabile în sumă de C15 lei reprezentând contravaloarea unor servicii facturate de societăți comerciale afiliate între ele, respectiv de SC Service GI SRL și SC CTSD SRL, ambele din București, astfel:

A.1) TVA dedusă în suma de x1 lei aferentă unor servicii în valoare de X lei reprezentând lucrări de renovare a Cabinetului de Avocatură SH (sediul secundar) din mun. București, str. X nr. 164, înscrise în factura nr. 2713/29.07.2011 emisă de SC Service GI SRL.

Inspectorii fiscali precizează că începând cu data de 20.09.2012, prin Decizia nr. X/10.10.2012, Baroul București a aprobat Cabinetului de Avocatură HS deschiderea unui sediul secundar în municipiul București, str. X nr. 164, sector 3, în spațiul pus la dispoziție de către următoarele persoane afiliate:

- locatorul SC AS SRL Cîsnădioara, CUIRO X, în baza contractului de subînchiriere încheiat la data de 01.04.2011, reziliat la data de 01.05.2012, fără nicio precizare referitoare la suprafața pusă la dispoziție Cabinetului de Avocatură și
- proprietarii persoane fizice Hz Eduard Virgil și H Alice Simona, în baza contractului de comodat încheiat la data de 01.05.2012, pentru o suprafață de 120 mp.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în data de 28.04.2011, Cabinetul de Avocatură SH a încheiat un „contract de prestări servicii” cu SC Service GI SRL, CUI RO X, cu sediul social în București, str. Codrii Neamțului nr. 15, al cărui obiect îl constituie „renovarea completă a punctului de lucru Cabinet de Avocatură SH” situat în mun. București, str. X nr. 164, sector 3, care presupune următoarele: “reparații tencuieli și zugrăveli, înlocuirea gresiiilor din hol, scări, baie, hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, renovarea băii, înlocuire instalație electrică conform cerințelor cabinetului, înlocuirea ușilor existente, parchet în birouri.”

Prețul total negociat pentru lucrările menționate anterior este de X + Y lei taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Din raportul de inspecție fiscală rezultă că pentru executarea lucrărilor de hidroizolație

acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, SC Service GI SRL a încheiat la data de 30.04.2011 un contract de subantrepriză cu SC CTSD SRL în sumă de X lei + X5 lei TVA, contravaloarea acestor lucrări fiind facturată de SC CTSD SRL către Cabinetul de Avocatură, în lunile mai 2011 și iunie 2011.

Din analiza informațiilor înscrise în documentele prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale coroborat cu constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actele de control încheiate în urma unor inspecții fiscale la societățile afiliate din grupul de firme Hz, organele de control au stabilit că, în mod eronat Cabinetul de Avocatură HS a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X1 lei pentru serviciile de renovare completă a punctului de lucru, contractate la data de 28.04.2011, din următoarele motive:

1. Lucrările de renovare au fost contractate și facturate cu mult înainte de aprobarea deschiderii sediului secundar, fiind aferente unui spațiu proprietatea persoanelor afiliate SC AS SRL și persoanelor fizice Hz Eduard și H Alice Simona, respectiv au fost contractate la data de 28.04.2011 și facturate la data 29.07.2011, având în vedere ca deschiderea sediului secundar a fost aprobată începând cu data de 20.09.2012.

Contribuabilul nu a justificat cu documente necesitatea și utilitatea sediului secundar din mun. București, str. X, care are în componență 5 birouri, 2 debarale, oficiu, 3 holuri, wc, casa scării, seră, respectiv nu a probat că ar fi desfășurat activitate de avocatură în acest sediu, în condițiile în care din evidența contabilă și fiscală întocmită de contribuabil și din documentele prezentate de contribuabil anexate la nota explicativă se rețin următoarele:

- Nu rezultă că au fost încasate și retrocedate onorarii către avocați colaboratori desemnați de Cabinetul de Avocatură să își desfășoare activitatea la sediul secundar, iar contribuabilul, deși i s-a solicitat, nu a prezentat cererea formulată pentru deschiderea sediului secundar în care sunt menționați avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar, în conformitate cu prevederile art. 211 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat, care precizează: „*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.*”

- La întrebările formulate de echipa de control referitoare la salariații și avocații colaboratori numiți pentru sediul secundar, valoarea onorariilor încasate din activitatea desfășurată la acest sediu, valoarea onorariilor retrocedate, contribuabilul a prezentat cu întârziere, respectiv în data de 03.02.2015 un răspuns scris, în care a declarat pe propria răspundere faptul că nu a avut salariați, iar "*La întâlnirile cu clienții care au avut loc atât în X, cât și la București au participat subsemnatul precum și colaboratorii avocaturii*", însă nu a nominalizat avocații colaboratori, care, conform statutului, trebuiau desemnați în cererea de deschidere a sediului secundar, deși organele de inspecție fiscală au solicitat acest fapt, inclusiv cererea înaintată Baroului București.

- Nu au fost identificate documente întocmite de Cabinetul de Avocatură HS, respectiv contracte de asistență juridică, facturi, chitanțe, care să conțină în antet date de identificare ale sediului secundar, telefon, telefax, adresa de internet și de e-mail, mențiuni privind raporturile de conlucrare, așa cum prevede alin. (2) al art. 213 din Statutul profesiei de avocat, respectiv: „*Actele oricărei forme de exercitare a profesiei poartă antet, care va conține: denumirea acesteia, sediul profesional principal, sediile secundare, birourile de lucru si, după caz telefon, telefax, adresa de internet și de e-mail, compunerea nominală a membrilor acesteia, mențiuni privind raporturile de conlucrare și asociere profesională.*”

Referitor la activitatea desfășurată la sediul secundar, respectiv contracte de asistență juridică, facturi, chitanțe, onorarii încasate, onorarii retrocedate, prin răspunsurile prezentate cu întârziere în data de 03.02.2015, contribuabilul, prin împuternicit, a declarat pe propria răspundere că "*Este imposibil de a delimita activitatea din București de cea din X, deoarece clienții cabinetului sunt cu preponderență străini, întâlnirile cu aceștia având loc atât la București, cât și la X sau în G.*"

Pentru exemplificare, contribuabilul a anexat la nota explicativă un număr de opt contracte de asistență juridică care ar fi fost încheiate în București, însă antetul acestor

documente se rezumă numai la precizarea "Uniunea Națională a Barourilor din Romania-Baroul X", fără nicio precizare a elementelor prevăzute în Statutul profesiei de avocat menționate mai sus, referitor la sediul secundar și, după caz telefon, telefax, adresa de internet și de e-mail, compunerea nominală a membrilor acesteia, mențiuni privind raporturile de conlucrare și asociere profesională.

Faptul că aceste contracte au fost încheiate în București se precizează în contractele de asistență la "Art. 6 -Locul și data încheierii contractului, înregistrarea contractului", însă nu lipsit de importanță este faptul că deși acest articol prevede și informații referitoare la „modalitatea încheierii în cazul încheierii la distanță”, "data încheierii" și numărul și data înregistrării în registrul de evidență a contractelor de asistență juridică, spațiile prevăzute pentru aceste informații nu sunt completate.

Mai mult, două contracte de asistență juridică sunt încheiate în data de 05.05.2012 și 07.08.2012, respectiv înaintea datei de 20.09.2012 când a fost aprobată deschiderea sediului secundar, iar într-unul din aceste contracte clientul este persoana fizică cu domiciliul în localitatea Tâlmăciu, jud. X.

Organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt înregistrate cheltuieli care să reprezinte contribuția la bugetul baroului pe raza căruia funcționează sediul secundar, separat de taxele plătite la baroul la care își are sediul principal, așa cum prevede alin. (5) al art. 211 din Statutul profesiei de avocat, respectiv: „În urma aprobării cererii de înființare a sediului secundar, avocatul/avocații va/vor achita taxa de înscriere și contribuția la bugetul baroului pe raza căruia funcționează sediul secundar, separat de taxele plătite la baroul la care își are sediul principal."

2. Organele de inspecție fiscală au constatat că documentele „Deviz Avocatură București-X 164”, „Situatie de lucrări la obiectivul Cabinet Avocatură Savu Herzoq, X 164, București”, „Situatie de lucrări finală Cabinet de Avocatură SH, X 164, București, sector 3”, nu conțin informații referitoare la consumurile specifice de resurse pentru fiecare categorie de lucrare, respectiv la manopera, materiale, preț unitar, utilaje, informații pe baza cărora să se poată stabili realitatea efectuării lucrărilor precum și dacă acestea au fost prestate efectiv în beneficiul contribuabilului verificat, în condițiile în care:

-situațiile de lucrări la obiectivul „Cabinet Avocatură SH, X nr. 164, București”, întocmite la data de 29.07.2011 (situație parțială) și la data de 09.09.2011 (situație finală), cuprind doar o enumerare a lucrărilor (în situația parțială sunt enumerate lucrările pentru fiecare încăperezincinci birouri, baie, hol, casa scării) cu precizarea la finalul situațiilor a valorii contractului defalcată pe materiale, manoperă, cheltuieli generale și profit;

- devizul, fără număr și fără dată, conține atât rubrica referitoare la "Lucrare" unde sunt enumerate aceleași lucrări din situațiile de lucrări, cât și rubrici referitoare la „cantitate”, "preț", "Valoare", "TVA", „Total valoare”, unde nu sunt înscrise informații, cu excepția rubricii referitoare la cantitate care conține date numai pentru anumite lucrări, respectiv metri pătrați pentru montat parchet, gresie și faianță. Mai mult, valoarea totală a contractului, defalcată la finalul celor două situații de lucrări pe materiale, manoperă, cheltuieli generale și profit, nu se regăsește detaliată în devizul de lucrări, care nu furnizează nicio informație referitoare la cantități de materiale specifice pentru fiecare lucrare, preț unitar, manoperă, utilaj, etc.

-deși nota de calcul la investiția „Renovare Cabinet Avocatură SH București, X nr. 164”, fără dată și număr, semnată de prestator și beneficiar, cuprinde o enumerare a 14 categorii de lucrări, fiecare având o valoare exprimată în lei, fără TVA, nu rezultă și modul în care s-au stabilit valorile pentru fiecare categorie de lucrări, neconținând nicio informație referitoare la cantități de materiale, prețuri unitare, manoperă. În nota de calcul se face precizarea că "Suprafața ce urmează renovată este de 91 mp".

Concluzionând cele prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală constată că documentele prezentate de HS Cabinet de Avocatură ca fiind întocmite de SC Service GI SRL nu constituie documente justificative pentru a fi înregistrate în contabilitate.

3. Există neconcordanțe în ceea ce privește atât suprafața sediului secundar pusă la dispoziția Cabinetului de Avocatură în corelație cu suprafața renovată, cât și termenul contractului, având în vedere următoarele aspecte:

- în contractul de subînchiriere încheiat la data de 01.07.2011 pe o perioadă de 5 ani, reziliat cu data de 01.05.2012 (prezentat în timpul inspecției fiscale, semnat de contribuabil pentru conformitate cu originalul), nu se precizează suprafața pusă la dispoziția cabinetului de avocatură, iar în contractul de subînchiriere prezentat la inspecția fiscală anterioară (existent în xerocopie la raportul de inspecție fiscală nr.7564/31.07.2013) se precizează că spațiul pus la dispoziție este în suprafață de 100 mp, termenul contractului fiind de 10 ani;

- în contractul de comodat încheiat la data de 01.05.2012 pe o perioadă de 5 ani, semnat de contribuabil pentru conformitate cu originalul, nu se precizează suprafața pusă la dispoziția cabinetului de avocatură, iar în contractul de comodat prezentat la inspecția fiscală anterioară (existent în xerocopie la raportul de inspecție fiscală nr. 7564 /31.07.2013) se precizează că spațiul pus la dispoziție este în suprafață de 120 mp, termenul contractului fiind de 10 ani;

- din anexa la contractul de comodat, prezentată de contribuabil în timpul inspecției fiscale rezultă că spațiul cu destinația de sediu secundar este în suprafață totală de 91,80 mp și are în componență 5 birouri, 2 debarale, oficiu, 3 holuri, wc, casa scării, seră, iar în răspunsul formulat la nota explicativă, contribuabilul, prin împuternicit, declară pe propria răspundere că suprafața este de 114,7 mp, respectiv "*conform contractului a fost închiriată o suprafața utilă de 91,80 mp la etajul 1 și 22,9 mp la parter (inclusiv casa scării)*".

- din documentul „Deviz avocatură București, X nr. 164” rezultă că lucrările pentru montat parchet, gresie și faianță ar fi fost executate pe o suprafață de 163 mp, respectiv pe o suprafață mult mai mare decât cea înscrisă în nota de calcul unde se precizează ca „Suprafața ce urmează renovată este de 91 mp”, fiind mai mare și decât suprafața utilă declarată de contribuabil pentru etajul 1 și parter, de 114,7 mp.

4. În actele de inspecție fiscală nr. 66/24.02.2014 și nr. 82/28.02.2014 întocmite de organe de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X -Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, referitor la prestatorul SC Service GI SRL, CIF ROX, se consemnează faptul că în perioada 01.01.2011- 30.11.2011:

- deși a avut angajat un instalator și doi muncitori necalificați (cel de-al treilea muncitor necalificat fiind angajat doar din data de 13.12.2011), nu a deținut personal angajat cu care să fi efectuat lucrările de renovare completă a punctului de lucru descrise mai sus, având în vedere faptul că acestea au fost contractate la data de 28.04.2011, iar societatea, la data de 29.07.2011, a întocmit o situație pentru lucrări executate parțial în valoare de 120.967 lei, care au presupus înlocuirea instalației electrice, tratat igrasie, izolație pod, tencuială, reparație tavan, zugrăvit, înlocuire uși, montat parchet, gresie, faianță.

La data de 09.09.2011, societatea a întocmit situația de lucrări finală acceptată de beneficiar, pentru lucrări în valoare de X lei, facturate de subcontractorul SC CTSD SRL, care au presupus hidroizolație și termoizolație pe acoperiș și pod pe o suprafață de 173 mp, fonoizolație pe o suprafață de 125 mp, inclusiv materiale și manoperă, înlocuirea completă a instalației electrice în toate birourile, holuri, casa scărilor și baie, precum și montatul aparatelor și corpurilor aparatură și manoperă.

Situația de lucrări finală din data de 09.09.2011 a fost întocmită de S.C. Service GI SRL, deși lucrările au fost subcontractate și facturate Cabinetului de Avocatură de către S.C. CTSD S.R.L. în baza contractului de subantrepriză din data de 30.04.2011, societate care nici ea, în perioada 01.01.2011-30.11.2011, nu a deținut personal angajat cu care să efectueze astfel de lucrări.

Organele de inspecție fiscală au constatat că cele două societăți prestatoare nu aveau personal angajat cu care să fi efectuat în perioada 28.04.2011-09.09.2011, lucrările de renovare completă a punctului de lucru din mun. București, în condițiile în care în aceeași perioadă, societățile prestatoare ar fi avut în derulare și alte lucrări de construcții industriale, lucrări de hidroizolații, instalații sanitare care au fost contractate în luna decembrie 2010 cu societățile beneficiare afiliate din grupul de firme Hz, respectiv cu S.C. GCE S.R.L. (fost S.C. GT S.R.L.) și S.C. Hz IDS.R.L. Pentru aceste lucrări, societățile au întocmit devize care vizează ca perioadă de execuție inclusiv lunile mai 2011, iunie 2011, septembrie 2011, dar și devize fără dată și număr, cu termen de execuție permanent (constatări consemnate în

rapoartele de inspecție fiscală nr. 66/24.02.2014 și nr. 82/28.02.2014 încheiate la S.C. GCE S.R.L. și S.C. Hz IDS.R.L.).

- S.C. Service GI S.R.L. București nu a efectuat achiziții de materiale de construcții, respectiv achiziții de prestării servicii care ar fi putut să susțină prestările ulterioare facturate Cabinetului de Avocatură HS, în condițiile în care, din analiza situației neconcordanțelor rezultate din declarațiile informative 394 depuse de această societate și partenerii săi comerciali în anul 2011, au fost identificate un număr de 20 societăți care nu declară livrări către S.C. Service GI S.R.L., în timp ce societatea declară achiziții de la acestea în sumă totală de X lei plus TVA în sumă de Y lei.

Din coroborarea aspectelor prezentate mai sus, organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile de „Renovare Cabinet Avocatură HS București, X, 164”, facturate de către S.C. Service GI S.R.L. nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv Cabinetului de Avocatură și implicit nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, în conformitate cu prevederile art. 145, alin. (2), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul neavând drept de deducere pentru TVA în valoare de X1 lei.

A.2) TVA dedusă în suma de X2 lei aferentă unor servicii în valoare de C14 lei reprezentând „Contravaloare lucrări de reparații conform deviz anexa AutoQ7”, înscrise în factura nr. 2854/30.07.2011 emisă de S.C. Service GI S.R.L.

Din analiza informațiilor înscrise în documentele prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, coroborat cu constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actele de control încheiate în urma unor inspecții fiscale la societățile afiliate din grupul de firme Hz, s-a stabilit că CA HS și-a exercitat în mod eronat dreptul de deducere pentru TVA în sumă de X2 lei aferentă unor servicii de reparații auto, având în vedere faptul că:

1. Potrivit aspectelor consemnate în actele de inspecție fiscală nr. 66/24.02.2014 și nr. 82/28.02.2014 întocmite de către organe de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X -Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, referitor la prestatorul S.C. Service GI S.R.L, CIF ROX, se menționează că în perioada 01.01.2011-30.11.2011:

- deși a avut angajat un instalator apă canal și doi muncitori necalificați, societatea nu a deținut personal angajat specializat cu care să fi efectuat lucrările de reparații auto care, conform devizului nr. 80/30.07.2011, ar fi fost executate în perioada 03.03.2011-30.07.2011;

- nu au deținut în această perioadă mijloace de transport și utilaje cu care ar fi putut efectua serviciile de „tractari și deplasări cu platforma”, așa cum rezultă din denumirea devizului, respectiv „Deviz de reparații auto în tranzit și atelier specializat, tractări și deplasări cu platforma”.

- nu a efectuat achiziții de materiale și de servicii care ar fi putut să susțină prestările ulterioare facturate Cabinetului de Avocatură HS, în condițiile în care, din analiza situației neconcordanțelor rezultate din declarațiile informative 394 depuse de această societate și partenerii săi comerciali în anul 2011, au fost identificate un număr de 20 societăți care nu declară livrări către S.C. Service GI S.R.L., în timp ce societatea declară achiziții de la acestea în sumă totală de X lei plus TVA în sumă de Y lei, așa cum a fost prezentat mai sus.

2. Cabinetul de Avocatură HS nu a justificat utilizarea autoturismului în scopul realizării de operațiuni taxabile.

În fapt, Cabinetul de Avocatură HS-CIFX, cu domiciliul fiscal în str. Dr. Rațiu nr. 9, mun. X, a înregistrat în patrimoniul afacerii, ca mijloc fix amortizabil, autoturismul Audi Q7, serie șasiu W (an fabricației 2007), achiziționat de la furnizorul german M Automobilhandel und Service GmbH & Co. KG, D 3, 80935 Munchen, DE, în baza facturii nr. 71873/06.03.2008, anexată în xerocopie la dosarul contestației.

Conform datelor înscrise în talonul autoturismului, prezentat de dl. HS la solicitarea organelor de inspecție fiscală, acest autoturism este înmatriculat în G, iar la rubrica prevăzută pentru deținătorul autoturismului este menționată persoana fizică HS, cu domiciliul în Sauerbruchstr. 62, 1, 58, 81377 Munchen, și nu Cabinetul de Avocatură SH- CIF RO.

Achiziția în valoarea de X euro (B euro baza + T euro TVA), a fost declarată de Cabinetul de Avocatură în declarația recapitulativă cod 390 VIES întocmită pentru trimestrul I

2008, însă din analiza informațiilor din sistemul VIES, rezultă că operatorul german M Automobilhandel und Service GmbH&Co.KG DE nu a declarat această livrare.

Întrucât factura prezentată de contribuabil a fost emisă pentru beneficiar Cabinet de Avocatură HS, iar certificatul de înmatriculare a autoturismului nu conține și rubrica pentru proprietarul autoturismului, prin adresa nr. 16489/21.01.2015, organele de inspecție fiscală au solicitat Inspectoratului de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigații Criminale, informații cu privire la proprietarul autoturismului marca Audi Q7, înmatriculat în G, serie șasiu W, număr de înmatriculare M SH 1404.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr. 5215/28.01.2015 înregistrată la A.J.F.P. X sub nr. 34996/29.01.2015, Inspectoratul de Poliție al Județului X- Serviciul de Investigații Criminale, a comunicat faptul că autoturismul în cauză este înmatriculat pe numele d-lui HS.

Deoarece autoturismul este înmatriculat pe persoana fizică HS, iar furnizorul din G a facturat bunul cu TVA și nu a declarat livrarea autoturismului ca și livrare intracomunitară, organele de inspecție fiscală au considerat că proprietarul autoturismului este d-nul HS și nu Cabinetul de Avocatură HS.

Pentru a justifica utilizarea autoturismului în scopul desfășurării activității și necesitatea achiziționării autoturismului, organele de inspecție fiscală au solicitat contribuabilului documente justificative, respectiv foi de parcurs care să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs și ordine de deplasare care să cuprindă informații referitoare la locul și scopul deplasării, distanța parcursă, etc.

În răspunsul formulat la nota explicativă prezentată organelor de inspecție fiscală în data de 22.01.2015, contribuabilul motivează că până în anul 2012 „*nu existau nici un fel de prevederi specifice care să limiteze dreptul de a deduce cheltuieli aferente vehiculelor rutiere prin existența de foi de parcurs*”, fapt care însă nu exonerează contribuabilul de întocmirea documentelor astfel încât să justifice utilizarea autoturismului, respectiv efectuarea unor cheltuieli cu autoturismul (piese de schimb, anvelope, jenți, reparații), în scopul realizării veniturilor taxabile/în interesul direct al activității.

Având în vedere constatările mai sus menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit că reparațiile auto facturate de către S.C. Service GI S.R.L. nu sunt aferente unui autoturism utilizat de contribuabil în scopul realizării de operațiuni taxabile justificate cu documente și nu au fost efectiv prestate, fapt pentru care contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de X2 lei TVA.

Prin adresa nr. 49890/09.02.2015, AJFP X - Serviciul Inspecție fiscală persoane fizice a solicitat Biroului de informații fiscale din cadrul aceleiași instituții un schimb de informații cu administrația fiscală germană cu privire la tranzacțiile desfășurate între cabinetul de avocatură HS și partenerul intracomunitar M Automobilhandel U. Service GmbH&Co Kg.

În răspunsul la formularul SCAC 2004, transmis de către Biroul de informații fiscale - AJFP X cu adresa nr. 256426/31.08.2015, se comunică faptul că societatea din G nu a putut să prezinte documentele solicitate, respectiv că au fost furnizate date legate de factură și au fost tipărite registrele jurnal.

Totodată, autoritățile germane transmit următoarele:

- factura din 06.03.2008 vizează vehiculul Audi Q7 3.0TDI SUV, serie de șasiu nr. W și a fost adresată d-lui SH, dr. Ion Ratiu nr. 9, 550012 X indicând pe ea taxa pe valoarea adăugată;

- în perioada 29.01.2008-28.03.2008 autoturismul a avut nr. de înmatriculare STA826B, în perioada 25.03.2008-31.12.2014 număr de înmatriculare HN-HM2547, iar din 01.01.2015-în prezent număr de înmatriculare M-SH1404;

- nu există documente care să ateste că domnul Hz a transferat vehiculul în România cu plăcuțe de înmatriculare;

- începând cu 25.03.2008, vehiculul a fost înregistrat în G, cu specificarea adresei de rezidență germană a domnului Hz;

- Compania germană M a tratat procesul ca o livrare la intern cu impozitul din G și nu a corectat nici factura aferentă, nici evidențele contabile. Potrivit evidențelor contabile prezentate (fără vouchere), suma de X Eur a fost facturată pe 06.03.2008 și plătită în aceeași zi. Pe lângă

vehicul, domnul Hz a achiziționat, de asemenea echipamente suplimentare/piese de schimb/servicii în atelierul de reparații cu declararea taxei pe valoarea adăugată (TVA inclusă);

- Nu poate fi stabilit dacă vehiculul a fost adus în România direct la achiziționarea lui.

Vehiculul a fost înregistrat la 25.03.2008 pe persoana privată rezidentă SH și a fost înregistrat în mod continuu în G. Ulterior, un transfer temporar în România pe perioadă de 3 săptămâni pare extrem de improbabil.

A.3) TVA dedusă în sumă de X3 lei aferentă unor servicii în valoare de C13 lei în baza facturii nr. 3638/25.11.2011 emisă de S.C. Service GI S.R.L. București, factură care a fost prezentată de contribuabil numai în copie, nefiind îndeplinite condițiile prevăzute de art. 146 din Codul fiscal, iar denumirea serviciilor este ilizibilă.

Organele de inspecție fiscală au constatat că la data de 01.10.2011, Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar, a încheiat cu S.C. Service GI SRL, CUI ROX, în calitate de prestator, contractul de prestări servicii având ca obiect „*elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achiziționarea de către un client al cabinetului a unor suprafețe de teren cu pădure în România*”.

Prețul contractului este de X lei + TVA și se precizează că „*plata se va face de către Beneficiar după predarea studiului de fezabilitate*”. Ulterior, în data de 05.10.2011 este încheiat un act adițional la contract, în baza căruia este modificat pct. II „Prețul contractului” respectiv „*Prețul unui studiu de fezabilitate sumar va fi de X ron + TVA*”.

Pentru justificarea achitării contravalorii facturii nr. 3638/25.11.2011 în sumă totală de X lei (C13 lei+ X3 lei TVA aferentă) a fost prezentată de contribuabil doar chitanța nr. 3598/22.12.2011, în copie.

Deși copiile facturii nr. 3638/25.11.2011 și chitanței nr. 2598/22.12.2011 sunt semnate de contribuabil pentru conformitate cu originalul, contribuabilul nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele în original, precizând în nota explicativă că societatea emitentă s-a lichidat și nu se mai poate lua legătura cu administratorul.

Întrucât contribuabilul nu a prezentat în vederea justificării deducerii taxei, duplicatul facturii cu mențiunea ca înlocuiește documentul inițial și nici copia facturii inițiale pe care să fie aplicată ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana impozabilă Cabinet de Avocatură HS, în mod eronat și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X3 lei.

Totodată, organele de control au constatat că între copiile documentelor prezentate în timpul prezentei inspecții fiscale și copiile documentelor depuse atât la dosarul contestației cât și cele existente la raportul de inspecție fiscală întocmit anterior, există neconcordanțe în ceea ce privește formatul facturii nr. 3638/25.11.2011 și al chitanței nr. 3598/22.12.2011 precum și în ceea ce privește denumirea produselor înscrise, aspecte care au fost prezentate anterior la punctul II.1.4. litera C.

A.4) TVA dedusă în suma de X4 lei (X5 lei + X6 lei) aferentă unor servicii în sumă de X lei (C16 lei + C17 lei) reprezentând lucrări de hidroizolație și termoizolație acoperiș, fonoizolație și lucrări de înlocuire încălzire centrală aferente imobilului din mun. București, str. X nr. 164, în baza unui număr de 22 facturi emise în perioada 02.05.2011-26.06.2011 de S.C. CTSD SRL CIF ROX, în calitate de prestator.

Organele de inspecție fiscală au constatat că CA HS a încheiat cu S.C. Service GI S.R.L. la data de 28.04.2011, contractul de prestări servicii având ca obiect „renovarea completă a punctului de lucru Cabinet de Avocatură SH” situat în mun. București, str. X 164, sector 3 iar S.C. Service GI S.R.L. a subcontractat lucrările de hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație către S.C. CTSD S.R.L. în baza contractului de subantrepriză încheiat la data de 30.04.2011, prețul total al acestor lucrări fiind stabilit la suma de C16 lei + TVA. Această valoare coincide cu cea facturată de S.C. CTSD S.R.L. pentru CA HS.

De asemenea, S.C. CTSD S.R.L. a încheiat la data de 28.03.2011 cu beneficiarul Cabinet de Avocatură HS, contractul de prestări servicii având ca obiect „înlocuirea încălzirii centrale în etajul de sus format din 5 birouri, hol, baie și casa scârilor” la imobilul din locația X

nr.164, mun. București, sector 3, prețul total al lucrării fiind de C17 lei+TVA.

Din verificările efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că lucrările de renovare a sediului secundar au fost contractate (martie 2011 și aprilie 2011), facturate (mai 2011 și iunie 2011) și recepționate (01.06.2012 și 09.09.2012), anterior datei de 20.09.2012, când Baroul București a aprobat deschiderea sediului secundar în baza Deciziei nr. 1795/10.10.2012, în spațiul pus la dispoziție de către persoanele afiliate:

- locatorul S.C. AS SRL S.R.L. Cisnadioara, CIF ROX, în baza contractului de subînchiriere încheiat la data de 01.04.2011, reziliat la data de 01.05.2012, fără nicio precizare referitoare la suprafața pusă la dispoziția Cabinetului de Avocatură;
- proprietarii persoane fizice Hz Eduard Virgil și H Alice Simona, în baza contractului de comodat încheiat la data de 01.05.2012, pentru o suprafață de 120 mp.

Din analiza informațiilor înscrise în documentele prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, coroborat cu constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actele de control încheiate în urma unor inspecții fiscale la societățile afiliate din grupul de firme Hz, organele de inspecție fiscală au constatat că în mod eronat, Cabinetul de Avocatură HS și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în sumă de X10 lei, din următoarele motive:

1. Lucrările de renovare au fost contractate și facturate cu mult înainte de aprobarea deschiderii sediului secundar, fiind aferente unui spațiu proprietatea persoanelor afiliate S.C. AS S.R.L. și persoanelor fizice Hz Eduard și H Alice Simona, respectiv au fost contractate la data de 28.04.2011 și facturate la data 29.07.2011, având în vedere ca deschiderea sediului secundar a fost aprobată începând cu data de 20.09.2012, aspecte prezentate anterior la subcapitolul II.2., litera A.1., punctul 1).

2. Conform aspectelor consemnate în actele de inspecție fiscală nr. 66/24.02.2014 și nr. 82/28.02.2014, întocmite de alte organe de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. X- Inspecție Fiscală Contribuabili Mijlocii, în perioada 01.01.2011-30.11.2011 S.C. CTSD S.R.L. București nu a deținut personal angajat cu care să fi putut efectua lucrările de hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație și înlocuirea încălzirii centrale la sediului secundar, având în vedere faptul ca acestea au fost contractate în lunile martie 2011 și aprilie 2011, iar situațiile de lucrări au fost încheiate și acceptate de beneficiar la data de 09.09.2011 și la data de 30.06.2011 (încalzirea centrală).

Mai mult, organele de control au constatat că societatea prestatoare nu a avut personal angajat cu care să fi efectuat în perioada martie 2011- septembrie 2011 (cuprinsă între data contractării și data întocmirii ultimei situații de lucrări) lucrările de renovare completă a sediului secundar din București, în condițiile în care, în aceeași perioadă, societatea prestatoare ar fi derulat pentru Cabinetul de Avocatură și lucrările de renovare completă a sediului profesional din mun. X, str. Dr. Ion Ratiu, nr. 9, pentru care, situația de lucrări a fost întocmită și acceptată la data de 30.07.2011 precum și alte lucrări de construcții industriale, lucrări de hidroizolații instalații sanitare care au fost contractate în lunile noiembrie și decembrie 2010 cu societățile beneficiare afiliate din grupul de firme Hz. respectiv cu S.C. GCE S.R.L. (fost S.C. GT S.R.L.) și S.C.Hz IDS.R.L.

Pentru aceste lucrări, societatea prestatoare a întocmit devize care au ca perioadă de execuție inclusiv lunile aprilie 2011, mai 2011, iunie 2011 și septembrie 2011, dar și devize fără dată și fără număr cu termen de execuție permanent, constatări consemnate în rapoartele de inspecție fiscală nr. 66/24.02.2014 și nr. 82/28.02.2014 încheiate la S.C. GCE S.R.L. și S.C.Hz ID S.R.L.

În aceste acte de control, se mai precizează că S.C. CTSD S.R.L. nu a efectuat achiziții de materiale de construcții, respectiv achiziții de prestări servicii care ar fi putut susține prestările ulterioare facturate către Cabinetul de Avocatura HS.

3. Documentele „Deviz Avocatură București X, 164”, „Situație de lucrări încălzire centrală Cabinet Avocatură SH, X, 164, București, sec.3”, „Situație de lucrări finală Cabinet de Avocatură SH, X, 164, București, sector 3”, „Nota de calcul încălzire centrală Cabinet Avocatură SH București, X, 164”, nu conțin informații referitoare la consumurile specifice de resurse pentru fiecare categorie de lucrare, respectiv la manoperă, materiale, preț unitar, utilaje, informații pe baza cărora să se poată stabili realitatea efectuării lucrărilor precum și dacă

acestea au fost prestate efectiv în beneficiul contribuabilului verificat, în condițiile în care:

- situațiile de lucrări cuprind doar o enumerare de lucrări, cu precizarea la finalul acestora a valorii lucrărilor, defalcată pe materiale, manoperă, cheltuieli indirecte și profit. Valoarea totală a contractului, defalcată la finalul situațiilor de lucrări pe materiale, manoperă, cheltuieli indirecte și profit, nu se regăsește detaliată în devizul de lucrări, care nu conține rubrici și informații referitoare la cantități de materiale specifice pentru fiecare lucrare, preț unitar, manopera, utilaj, etc.

- nota de calcul „încălzire centrală Cabinet Avocatură SH București, X, 164", fără dată și fără număr, semnată de prestator și beneficiar, cuprinde o enumerare a trei categorii de lucrări, fiecare având o valoare exprimată în lei, fără TVA, dar din aceasta nu rezultă și modul în care s-au stabilit valorile pentru fiecare categorie de lucrări, și nu conține nicio informație referitoare la cantități de materiale, prețuri unitare, manoperă.

4. Există neconcordanțe în ceea ce privește atât suprafața sediului secundar pusă la dispoziția Cabinetului de Avocatură în corelație cu suprafața renovată, cât și termenul contractului, aspecte prezentate anterior la subcapitolul II.2., litera A.1., punctul 3.

Din coroborarea acestor aspecte, organele de inspecție fiscală au constatat că operațiunile reprezentând lucrări de hidroizolație și termoizolație acoperiș, fonoizolație și lucrări de înlocuire încălzire centrală aferente sediului secundar al Cabinetului de Avocatură din mun. București, str. X, nr.164, facturate de S.C. CTSD SRL -CIF RO 24866919, în calitate de prestator, nu au avut un scop economic și nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, motiv pentru care contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de X4 lei TVA.

B. TVA dedusă în mod eronat în valoare totală de X12 lei reprezentând contravaloarea unor bunuri și servicii facturate de societățile comerciale afiliate cu CA HS, respectiv S.C. AS S.R.L. și S.C. GT S.R.L., din care:

B.1) TVA în sumă de X7 lei aferentă contravalorii comisionului de intermediere în valoare de C11 lei facturat de SC AS SRL în baza facturilor nr. 2257001 /29.06.2011, nr. 2257003/19.07.2011 și nr. 2257004/19.07.2011, motivațiile organelor de inspecție fiscală care au stat la baza deciziei de respingere dreptului de deducere a TVA în sumă de X7 lei aferentă operațiunii de intermediere facturată de persoana afiliată S.C. AS S.R.L. fiind cele prezentate anterior la subcapitolul II.1, litera B, punctul 1.

B.2) TVA în sumă de X8 lei aferentă anvelopelor și jenților facturate de societățile afiliate S.C. AS S.R.L. și S.C. GT S.R.L. și pieselor de schimb auto facturate de S.C. AD AT S.R.L.

În urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat faptul că numai în anul 2011 a fost înregistrată achiziția unui număr de 13 anvelope și 13 jenți în valoare totală de X lei, respectiv:

- opt anvelope și opt jenți în valoare de X lei cu TVA aferentă de Y lei, au fost facturate de societatea afiliată S.C. AS S.R.L în luna iulie 2011;

- cinci anvelope și cinci jenți în valoare de X lei și TVA aferentă de Y lei, au fost facturate de societatea afiliată S.C. GT S.R.L în luna octombrie 2011 (intervalul 03-07 octombrie 2011);

Deși contribuabilul motivează cu o serie de date tehnice uzura anvelopelor și intervalul de timp în care se impune înlocuirea acestora, nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că livrările reprezentând anvelope și jenți în valoare de X lei facturate de societățile afiliate S.C. AS S.R.L. și S.C. GT S.R.L., și piesele de schimb auto în valoare de X lei facturate de S.C. AD AT S.R.L. nu au fost aferente unui autoturism utilizat de contribuabil în scopul realizării de operațiuni taxabile care să fie justificate cu documente, iar contribuabilul nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de X8 lei TVA, în conformitate cu prevederi art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal cu modificările și completările ulterioare.

B.3) TVA în sumă de X9 lei aferentă bazei impozabile de C12 lei înscrisă în factura

seria ch5/19.12.2008 emisă de către SC AS SRL, având ca obiect „alte servicii/produse: consultanță/dezvoltare/implementare portal web www. Hz -partners.com”.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție au constatat că persoana impozabilă este persoană afiliată și cu SC Hz & Partners SRL, CUIX, în sensul că administratorii și asociații SC Hz & Partners SRL, d-na Hz Marianne și dl Hz Eduard Virgil sunt soția, respectiv fiul titularului cabinetului de avocatură.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că beneficiarul real al serviciilor de consultanță/dezvoltare/implementare a portalului web achiziționate de către CA HS de la persoana afiliată SC AS SRL este, în fapt, SC Hz & Partners SRL, portalul web făcând referință la serviciile oferite de societatea comercială precizată anterior (respectiv SC Hz & Partners SRL, CUIX și nicidecum la serviciile Cabinetului de Avocatură HS, CUI: ROX).

C. TVA dedusă eronat în sumă de X13 lei aferentă unor achiziții de bunuri și servicii în valoare totală de C lei, referitor la care organele de inspecție fiscală au constatat că nu sunt aferente realizării de operațiuni taxabile.

Astfel, în urma verificărilor efectuate, organele de control au constatat următoarele:

-în luna octombrie 2011 a dedus TVA în sumă de X lei înscrisă în factura nr. 0004016/14.10.2011 emisă de SC PH SRL reprezentând „Diamond Club”;

-în luna decembrie 2011 a dedus TVA în sumă de X lei înscrisă în factura nr. 2019454/03.12.2011 emisă de SC O SRL reprezentând „ochelari protecție”.

Având în vedere natura bunurilor, organele de control au stabilit că aceste achiziții au fost efectuate pentru a fi utilizate în scop personal de către titularul Cabinetului de avocatură și în baza prevederilor art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, au respins la deducere TVA în sumă totală de X13 lei.

Astfel, TVA pentru care organele de inspecție nu au acordat drept de deducere în perioada (01.11.2007- 31.08.2012 este **în sumă totală de (X11 lei + X12 lei + X13 lei)**.

D. Organele de inspecție fiscală au constatat că petentul nu a colectat TVA în sumă de X10 lei aferentă unei baze impozabile în sumă de C lei reprezentând „Contravaloare manoperă reparații-dezafectare, vopsitorie pereți, podea, igienizare cabinet avocatură pe perioada 01.07.2011-30.07.2011”, investiție efectuată la sediul profesional din mun. X, str. Dr. Ion Ratiu, nr. 9, aflat în folosința cabinetului de avocatură pus la dispoziția contribuabilului verificat de către proprietarii imobilului:

- SC GT SRL X CIFX (proprietar până la data de 30.06.2011 și locatar din data de 01.10.2011), în baza contractului de comodat încheiat la data de 01.01.2009, valabil pentru perioada 01.01.2009-30.06.2011 (2 ani și 6 luni), cu precizarea că până la data de 01.01.2011 spațiul pus la dispoziție a avut o suprafață de 100 mp, iar după această dată suprafața a fost suplimentată la 150 mp în baza actului adițional la contractul de comodat încheiat la 30.12.2010 și a contractului de subînchiriere din 01.11.2011 pentru o perioadă de doi ani începând cu 01.10.2011;

-persoanele fizice HS și Hz Marianne (proprietarii imobilului începând cu data de 01.07.2011), pentru perioada 01.07.2011-30.09.2011 în baza contractului de închiriere, încheiat la data de 15.08.2011, iar începând cu data de 01.05.2012 în baza contractului de comodat, pentru o suprafață de 150 mp.

În fapt, în data de 28.04.2011, Cabinetul de Avocatură SH a încheiat un contract de prestări servicii și construcții cu SC CTSD SRL CUI X, cu sediul social în București, str. CN nr. 15, al cărui obiect îl constituie „renovarea completă a sediului Cabinetului de Avocatură” din locația mun. X, str. Dr. Ion Ratiu nr. 9. Prețul total înscris în contract este de C lei + X10 lei taxa pe valoarea adăugată aferentă.

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au stabilit că persoana impozabilă Cabinet de Avocatură HS, care ia parte la o prestare de servicii acționând în nume propriu dar în contul altei persoane, avea obligația să refactureze proprietarului imobilului SC GT SRL X, contravaloarea serviciilor de renovare ale sediului profesional din mun. X, str. Dr. Ion Ratiu nr.9, în condițiile în care:

- la data de 30.06.2011, SC GT SRL a înstrăinat persoanelor fizice soț/ soție HS și Hz Marianne, întregul imobil din mun. X, str. Dr. Ion Ratiu nr.9, reprezentând teren în suprafață de 1.521 mp și construcții în suprafață de 824 mp, la un preț de vânzare de Z lei, care include și lucrările de renovare contractate de cabinetul de avocatură la data de 28.04.2011, nefinalizate la momentul vânzării imobilului, așa cum rezultă din anexa neautenticată la contractul de vânzare cumpărare autenticat sub nr. 381/30.06.2011, prezentată de contribuabil în timpul inspecției fiscale, semnată de vânzătorul SC GT SRL și cumpărătorul HS la data de 01.07.2011, însă nesemnată și de Cabinetul de Avocatură HS.

În anexa la contractul de vânzare- cumpărare se mai precizează faptul că vânzătorul SC GT SRL are dreptul de a folosi spațiul care face obiectul renovării cu titlu gratuit, iar dacă recepția lucrărilor nu se efectuează până cel târziu la data de 30.06.2012, cumpărătorul va percepe o chirie lunară de 8 euro/mp începând din 01.07.2012. Totodată, se precizează că vânzătorul se obligă să comunice cumpărătorului procesul verbal de recepție a lucrărilor în termen de maxim 3 zile de la data efectuării recepției.

Organele de inspecție fiscală au constatat că însuși contribuabilul, prin împuternicit, declara pe propria răspundere că prețul de vânzare al imobilului a cuprins și valoarea acestei investiții, motiv pentru care SC GT SRL a predat efectiv imobilul noului proprietar (persoanele fizice HS și Hz Marianne) doar în luna iunie 2012, la data de 01.06.2012 fiind încheiat procesul verbal de recepție a lucrării „Renovare Cabinet Avocatură X.

Concluzionând, organele de inspecție fiscală au stabilit că SC GT SRL s-a comportat ca și un proprietar, iar Cabinetul de Avocatură HS avea obligația să factureze acestei societăți contravaloarea lucrărilor de renovare la sediul din mun. X, str. Dr. Ion Rațiu facturate în luna iulie 2011 de către SC CTSD SRL, în conformitate cu prevederile art. 128 alin. (1) și art. 129 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și să colecteze în decontul de TVA întocmit pentru luna iulie 2011, TVA în sumă de X10 lei.

Referitor la serviciile de renovare completă a sediului profesional contractate la data de 28.04.2011 și facturate de SC CTSD SRL București, din analiza informațiilor înscrise în documentele prezentate de contribuabil în timpul inspecției fiscale, coroborat cu constatările organelor de inspecție fiscală consemnate în actele de control încheiate în urma unor inspecții fiscale la societățile afiliate din grupul de firme Hz, s-a constatat:

1. În perioada 01.01.2011-30.11.2011, SC CTSD SRL nu a deținut personal angajat cu care să fi putut efectua lucrările de renovare completă a sediului profesional, descrise mai sus, având în vedere faptul că acestea au fost contractate la data de 28.04.2011, iar situația de lucrări a fost încheiată și acceptată de beneficiar la data de 30.07.2011, în aceasta precizându-se în mod expres că *"Toate lucrările au fost executate conform devizului"*.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că societatea prestatoare nu a avut personal angajat cu care să fi efectuat în perioada 28.04.2011- 30.07.2011 lucrările de renovare completă a sediului, în condițiile în care în aceeași perioadă, societatea prestatoare ar fi derulat:

-lucrările de hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație și înlocuirea încălzirii centrale la sediului secundar, contractate în lunile martie 2011 și aprilie 2011, pentru care situațiile de lucrări au fost încheiate și acceptate de beneficiar la data de 09.09.2011 și la data de 30.06.2011 (încălzirea centrală),

-alte lucrări de construcții industriale, lucrări de hidroizolații, instalații sanitare care au fost contractate în lunile noiembrie 2010 și decembrie 2010 cu societățile beneficiare afiliate din grupul de firme Hz, respectiv cu SC GCE SRL (fost SC GT SRL) și SC Hz IDSRL. Pentru aceste lucrări, societatea prestatoare a întocmit devize care au ca perioadă de execuție inclusiv lunile aprilie 2011, mai 2011, iunie 2011, septembrie 2011, dar și devize fără dată și fără număr cu termen de execuție permanent,

Organele de inspecție fiscală au constatat că SC CTSD SRL nu a deținut mijloace de transport și utilaje cu care să fi putut efectua lucrările de debarasare a materialului din demolări/renovări, așa cum se prevede la punctul 6 din situația de lucrări întocmită și acceptată la data de 30.07.2011 și nu a efectuat achiziții de materiale de construcții, respectiv achiziții de

prestări servicii care ar fi putut susține prestările ulterioare facturate către Cabinetul de Avocatură HS.

2. Documentele „Deviz Avocatură X- Dr. Rațiu nr. 9” „Situatie de lucrări pentru lucrarea Dr. Rațiu nr. 9 X”, „Nota de calcul la investiția Renovare Cabinet Avocatură SH X, Dr. Rațiu 9”, nu conțin informații referitoare la consumurile specifice de resurse pentru fiecare categorie de lucrare, respectiv la manopera, materiale, preț unitar, utilaje, informații pe baza cărora să se poată stabili realitatea efectuării lucrărilor precum și dacă acestea au fost prestate efectiv în beneficiul contribuabilului verificat.

În baza celor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au constatat că documentele prezentate de HS-Cabinet de Avocatură ca fiind întocmite de SC CTSD S.R.L nu pot constitui documente justificative pentru a putea fi înregistrate în contabilitate.

3. Organele de inspecție fiscală au constatat neconcordanțe în ceea ce privește suprafața pentru care ar fi fost efectuate renovările (150 mp) și suprafața efectivă aflată la dispoziția Cabinetului de Avocatură, fapt constatat de organele de inspecție fiscală cu ocazia investigației pe teren efectuată în data de 15.01.2015 la sediul Cabinetului de Avocatură din mun. X, str. Dr. Ion Rațiu nr. 9.

Astfel, organele de inspecție fiscală au constatat că spațiul utilizat efectiv de cabinetul de avocatură are o suprafață aproximativ de 100 mp, respectiv mai mică decât cea renovată de 150 mp, având în componență doar trei birouri (nr. 11, nr. 12 și nr. 13), hol intrare amenajat ca un secretariat, coridor (acces în clădire), grup sanitar, fără spațiul "chicinetă" unde ar fi amplasate bunurile electrocasnice (plită electrică, cuptorul cu microunde și frigiderul), spațiu care nu a putut fi vizualizat cu ocazia investigației, împuternicitul contribuabilului motivând că este în imposibilitate de a deschide ușa.

În această situație, organele de inspecție fiscală au concluzionat că o parte din suprafața care ar fi fost renovată și suportată de Cabinetul de Avocatură a fost restituită proprietarilor, încetându-și existența în cadrul activității economice a Cabinetului de Avocatură, iar contribuabilul nu a îndeplinit obligația de a efectua ajustarea taxei deductibile prevăzută de art. 149 alin. (4) lit. d) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile punctului 54 din H.G. nr. 44 /2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În baza celor mai sus prezentate, organele de inspecție fiscală au stabilit că serviciile reprezentând „Contravaloare manoperă reparații-dezafectare, vopsitorie pereți, podea, igienizare cabinet avocatură pe perioada 01.07.2011-30.07.2011” facturate de către SC CTSD SRL prin factura nr. 552/30.07.2011, nu au la bază documente justificative din care să rezulte prestarea efectivă a serviciilor, nu au avut un scop economic, nefiind prestate efectiv și implicit nu au contribuit la realizarea de operațiuni taxabile, astfel că persoana impozabilă nu are drept de deducere pentru TVA în valoare de X10 lei TVA, fiind incidente prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Aferent TVA suplimentar de plată stabilită în urma controlului, în sumă totală de X lei, în conformitate cu prevederile art. 119 și 120 din OG 92/2003/R, organele de control au calculat accesorii în sumă totală de D1+P1 lei, din care: D1 lei dobânzi și P1 lei penalități de întârziere.

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

În fapt, ca urmare a verificărilor efectuate, consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 , organele de control din cadrul AJFP X- Activitatea de inspecție fiscală, au considerat că există suspiciuni în ceea ce privește realitatea și veridicitatea operațiunilor înscrise în facturile prezentate de contribuabil, respectiv:

- că lucrările de renovare completă a celor două sedii, reparațiile auto și studiile de

fezabilitate sunt înscrise generic în situațiile și devizele prezentate de contribuabil și în facturi, și nu se demonstrează că aceste lucrări au fost efectiv prestate de societățile afiliate între ele SC Service GI SRL și SC CTSD SRL, ambele cu sediul în municipiul București;

- operațiunile ar fi putut fi executate de alte societăți decât cele înscrise în facturile de achiziție, situație în care documentele prezentate (facturile) nu constituie document justificativ pentru deductibilitatea cheltuielilor;

- operațiunile reprezentând consultare/implementare portal web, precum și contravaloarea anvelopelor și jentilor facturate nu demonstrează că aceste servicii și bunuri au fost efectiv prestate, respectiv livrate de către societățile afiliate din grupul de firme Hz (SC AS SRL și SC GT SRL).

Având în vedere aceste constatări, organele de inspecție fiscală din cadrul AJFP X au reținut că nu se probează realitatea tranzacțiilor declarate de petent, în fapt majorându-se nejustificat cheltuielile deductibile cu consecința diminuării impozitului pe venit, respectiv sustragerea de la plata acestuia cu consecința creării unui posibil prejudiciu la bugetul consolidat al statului în valoare totală de T lei, din care X lei TVA și Y lei impozit pe venit, pentru care s-au calculat majorări/dobânzi de întârziere în sumă de D lei și penalități de întârziere în sumă de P lei.

Drept urmare, organele de control au înaintat Parchetului de pe lângă Tribunalul X, Sesizarea penală nr. 82098/09.03.2015, pentru a stabili existența sau inexistența elementelor constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art. 8, art. 9 alin. (1) lit. a și lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare.

La solicitarea transmisă de DGRFP Brașov referitor la stadiul soluționării sesizării penale nr. 82098/09.03.2015, Parchetul de pe lângă Tribunalul X informează, prin adresa înregistrată la DGRFP Brașov sub nr. 32485/01.09.2015, că prin ordonanța procurorului din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul X din data de 08.04.2015, s-a dispus declinarea cauzei, spre competență soluționare, Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Alba Iulia.

Având în vedere că cercetările penale efectuate în cauză nu erau finalizate, prin Deciziile nr. 4311/2015 și nr. 4312/2015 emise de D.G.R.F.P. Brașov-Serviciul Soluționare Contestații, organele de soluționare a contestației competente au suspendat soluționarea contestațiilor nr. 17537 și 17538 din data de 10.04.2015, procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea definitivă a motivului care a determinat suspendarea.

Deoarece Dosarul nr. X/P/2015, în care dl HS era cercetat, a fost soluționat definitiv prin Încheierea nr. 22/Camera Preliminară/2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, în sensul că a fost respinsă ca nefondată plângerea formulată de A.J.F.P. X împotriva Ordonanței de clasare din 16.11.2016 dată în dosarul penal X/P/2015 al Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Alba Iulia, prin prezenta se va trece la soluționarea contestației având în vedere toate documentele aflate la dosarul cauzei.

Menționăm că prin Ordonanța de clasare din 16.11.2016 pronunțată în dosarul penal X/P/2015 al Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Alba Iulia, s-a dispus clasarea cauzei întrucât *„nu se poate reține dincolo de orice îndoială că HS- Cabinet de avocat a cunoscut comportamentul fiscal fraudulos al furnizorilor”, procurorul din cadrul Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Alba Iulia considerând că „cercetarea penală efectuată în dosar nu furnizează concluzia că HS-Cabinet de Avocat, prin achiziția sa, a fost participant (știa sau trebuia să știe) la fraudă săvârșită în amonte în lanțul de prestări/livrări”.*

Se reține că în Încheierea nr. 22/Camera Preliminară/08.03.2017 pronunțată de Curtea de Apel Alba Iulia, prin care a fost respinsă ca nefondată plângerea formulată de A.J.F.P. X împotriva Ordonanței nr. X/P/2015 din 16.11.2016 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Alba Iulia, instanța a subliniat că „posibilele neregularități sau suspiciunile de fraudă susținute de către organele fiscale pot constitui aspecte relevante pentru soluționarea raportului juridic fiscal, însă ele nu prezintă caracterul cert necesar pentru a imprima faptelor caracter penal”.

În cauză, sunt aplicabile prevederile art. 277 alin (4) din Legea 207/2015 privind Codul de Procedură Fiscală, care precizează:

"(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor fiscale competente pentru soluționarea contestației, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă."

Conform prevederilor legale anterior menționate, organelor de soluționare a contestației le este opozabilă hotărârea definitivă a instanței penale **doar în situația în care se soluționează și acțiunea civilă în procesul penal și numai cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă în procesul penal.**

În cauza în speță, instanța penală s-a pronunțat doar pe latura penală și nu a soluționat și acțiunea civilă, în acest caz, hotărârea pronunțată nefiind opozabilă organelor de soluționare contestații.

Referitor la excepțiile ridicate cu privire la o eventuală nerespectare a unor condiții procedurale sesizate de contribuabil, se constată că prin deciziile nr. 4311/2015 și nr. 4312/2015 emise de DGRFP Brasov-Serviciul Soluționare Contestații, organul de soluționare a constatat că acestea sunt neîntemeiate și a respins contestațiile pentru aspectele de procedură, motiv pentru care în prezenta decizie se vor avea în vedere doar aspectele de fond privind obligațiile fiscale pentru care s-a suspendat soluționarea.

III.1. Referitor la cheltuielile în sumă totală de C18 lei (C1 lei în anul 2008, C4 lei în anul 2009, C7 lei în anul 2010 și C19 lei în anul 2011) încadrate de organele de control la nedeductibile și la TVA respinsă la deducere în sumă totală de X14 lei,

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu amortizarea, cu prestările de servicii de reparații și cu consumul de piese de schimb pentru mijlocul de transport Audi Q7, înmatriculat pe persoana fizică HS și au respins la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, în condițiile în care motivațiile contestatorului nu sunt de natură să modifice cuantumul obligației de plată.

Conform celor înscrise în raportul de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015, organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuieli în sumă totală de C18 lei reprezentând cheltuieli cu amortizarea, prestările de servicii de reparații și consumul de piese de schimb pentru mijlocul de transport Audi Q7, care nu este proprietatea persoanei impozabile CA HS ci a persoanei fizice HS cu domiciliul în G și pentru care nu s-a justificat utilizarea în scopul obținerii de venituri impozabile, după cum urmează:

- 142.X lei reprezintă cheltuieli cu amortizarea autoturismului Audi Q7 (C2 lei în anul 2008, C5 lei în anul 2009, C5 lei în anul 2010, C5 lei în anul 2011);
- 117.X lei reprezintă cheltuieli cu piese de schimb și servicii auto (C3 lei în anul 2008, C6 lei în anul 2009, C8 lei în anul 2010, C10 lei în anul 2011).

În fapt, în urma verificărilor efectuate s-a constatat că CA HS a înregistrat în patrimoniul afacerii, ca mijloc fix amortizabil, autoturismul Audi Q7, serie șasiu W (an fabricație 2007), în baza facturii nr. 71873/06.03.2008 emisă de M Automobilhandel und Service GmbH&Co. KG din G, DE.

Din verificările efectuate, organele de control au constatat că în talonul autoturismului, la rubrica prevăzută pentru deținătorul autoturismului este menționată persoana fizică HS cu domiciliul în Munchen, Xstr. 62, autoturismul nefiind înmatriculat pentru circulația pe teritoriul României.

De asemenea, s-a constatat că CA HS a cuprins achiziția în sumă de X euro, în declarația recapitulativă cod 390 VIES întocmită pentru trimestrul I 2008, însă operatorul german nu a declarat această livrare.

Deoarece factura prezentată de contribuabil a fost emisă pentru beneficiar CA HS, iar certificatul de înmatriculare al autoturismului nu conține și rubrica pentru proprietarul autovehiculului, prin adresa nr. 16489/21.01.2015, organele de control au solicitat Inspectoratului de Poliție al Județului X, informații cu privire la proprietarul autoturismului marca Audi Q7, serie șasiu W, nr. de înmatriculare M SH 1404.

Urmare acestei solicitări, prin adresa nr. 5215/28.01.2015 înregistrată la D.G.R.F.P.

Brasov - A.J.F.P. X sub nr. 34996/29.01.2015, Inspectoratul de Poliție al Județului X - Serviciul de Investigații Criminale a comunicat faptul că autoturismul în cauză este înmatriculat pe numele d-lui HS.

Având în vedere faptul că autoturismul este înmatriculat pe persoana fizică HS, iar furnizorul din G a întocmit factura cu TVA și nu a declarat livrarea autoturismului ca și livrare intracomunitară, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat că proprietarul autoturismului este d-nul HS și nu Cabinetul de Avocatură HS.

De asemenea, prin adresa nr. 49890/09.02.2015, AJFP X - Serviciul Inspecție fiscală persoane fizice a solicitat Biroului de informații fiscale din cadrul aceleiași instituții un schimb de informații cu administrația fiscală germană cu privire la tranzacțiile desfășurate între cabinetul de avocatură HS și partenerul intracomunitar M Automobihandel &Service GmbH&Co Kg.

În răspunsul la formularul SCAC 2004 transmis de către Biroul de informații fiscale - AJFP X cu adresa nr. 256426/31.08.2015, se comunică faptul că societatea din G nu a putut să prezinte documentele solicitate, respectiv că au fost furnizate date legate de factură și au fost tipărite registrele jurnal.

Totodată, autoritățile germane au transmis următoarele informații:

- factura din 06.03.2008 vizează vehiculul Audi Q7 3.0TDI SUV, serie de șasiu nr. W și a fost adresată **d-lui SH**, dr. Ion Rațiu nr. 9, 550012 X/Hermannstadt, indicând pe ea taxa pe valoarea adăugată;

- în perioada 29.01.2008-28.03.2008, autoturismul a avut nr. de înmatriculare STA826B, în perioada 25.03.2008-31.12.2014 număr de înmatriculare HN-HM2547, iar din 01.01.2015 până în prezent, număr de înmatriculare M-SH1404;

- nu există documente care să ateste că domnul Hz a transferat vehiculul în România cu plăcuțe de înmatriculare;

- începând cu 25.03.2008, vehiculul a fost înregistrat în G, cu specificarea adresei de rezidență germană a domnului Hz;

- Compania M a tratat procesul ca o livrare la intern cu impozitul din G și nu a corectat nici factura aferentă, nici evidențele contabile. Potrivit evidențelor contabile prezentate (fără vouchere), suma de X Eur a fost facturată pe 06.03.2008 și plătită în aceeași zi;

- Pe lângă vehicul, domnul Hz a achiziționat de asemenea, echipamente suplimentare/piese de schimb/servicii în atelierul de reparații, cu declararea taxei pe valoarea adăugată (TVA inclusă);

- Nu poate fi stabilit dacă vehiculul a fost adus în România direct la achiziționarea lui, având în vedere ca vehiculul a fost înregistrat la 25.03.2008 pe persoana privată rezidentă SH și a fost înregistrat în mod continuu în G.

În drept, referitor la impozitul pe venit, Titlul III *Impozitul pe venit* din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

Art. 41 Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit

Categoriile de venituri supuse impozitului pe venit, potrivit prevederilor prezentului titlu, sunt următoarele:

a) venituri din activități independente, definite conform art. 46;

Art. 43 Cotele de impozitare

(1) Cota de impozit este de 16% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;

Art. 44 Perioada impozabilă

(1) Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.

Art. 46 Definirea veniturilor din activități independente

(1) Veniturile din activități independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente.

(3) *Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale, de avocat, notar, auditor financiar, consultant fiscal, expert contabil, contabil autorizat, consultant de plasament în valori mobiliare, arhitect sau a altor profesii reglementate, desfășurate în mod independent, în condițiile legii.*

Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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.*

(2) *Venitul brut cuprinde:*

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

(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;*

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus prevăd de asemenea:

“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, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu precizarea că sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile, 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.

În conformitate cu prevederile mai sus citate, se reține că în perioada analizată CA HS a obținut venituri din profesii libere, respectiv din exercitarea profesiei de avocat, în conformitate cu prevederile art. 46 alin. (3) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, veniturile obținute sunt venituri impozabile, supuse impozitării prin aplicarea unei cote de impozitare de 16% iar perioada impozabilă este anul fiscal.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere al TVA, sunt incidente prevederile art 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;*

b) *operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România;*

c) *operațiuni scutite de taxă, conform art. 143, 144 și 144¹;*

Art. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;"

III.1.1. În ceea ce privește amortizarea fiscală în sumă totală de 142.X lei, sunt incidente și prevederile Titlului II art. 24 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căruia:

“Art. 24 Amortizarea fiscală

(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 fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;**

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

Potrivit reglementărilor anterior enunțate, sunt deductibile cheltuielile aferente amortizării mijloacelor fixe care îndeplinesc cumulativ condițiile expres prevăzute de lege.

Prin art. 24 alin. (2) lit. a) și b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se impune condiția ca mijlocul fix să fie deținut în proprietatea contribuabilului, noțiunea “deținut” însemnând “a deține”, “a avea”, adică a deține în proprietate, a fi proprietarul mijlocului fix respectiv. Ca urmare, condiția impusă de legiuitor pentru deducerea amortizării mijlocului fix este aceea de a fi deținut în proprietatea contribuabilului și utilizat în scopurile prevăzute de lege.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că:

- societatea din G nu a declarat livrarea către CA HS CUIROX în sistemul VIES,
- la solicitarea transmisă de organele de control, autoritățile germane au comunicat faptul că factura din data de 06.03.2008 reprezentând autovehiculul Audi Q7 cu seria șasiu W, a fost emisă pe numele d-lui SH și are înscrisă TVA, compania M G tratând vânzarea ca pe o livrare la intern taxabilă în G (și nu ca pe o livrare intracomunitară scutită dacă ar fi fost efectuată către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România). De asemenea, se menționează că autovehiculul a fost înmatriculat la 25.03.2008 pe numele persoanei fizice rezidentă în G - SH, mijlocul de transport fiind înregistrat continuu în G,
- IPJ X-Serviciul de investigații criminale a comunicat faptul că autoturismul în cauză este înmatriculat pe numele d-lui HS.

Astfel, se constată legitimă și susținută concluzia organelor de control că proprietarul autovehiculului este persoana fizică HS și nu CA HS CUI ROX.

În contestația depusă, petentul susține că documentul justificativ pentru deducerea amortizării este factura nr. 71873/06.03.2008 emisă de M Automobil handel und Service GmbH&Co. KG din G, și susține că în talonul autovehiculului la rubrica (C4) este înscris doar „posesorul certificatului de înmatriculare” și nu proprietarul vehiculului. De asemenea, petentul susține că întrucât achiziția a fost efectuată direct pe teritoriul statului în care funcționează vânzătorul, nu a fost vorba despre o livrare intracomunitară.

Aceste afirmații nu pot fi luate în considerare la soluționarea contestației, deoarece, în cazul unei livrări către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA în România, pentru ca vânzătorul din G să aplice scutirea de TVA pentru livrări intracomunitare, nu contează faptul că achiziția a fost efectuată direct pe teritoriul statului în care funcționează vânzătorul, fiind impusă doar condiția ca bunul să fie transportat în alt stat membru UE, iar înscrierea TVA pe factură confirmă faptul că **societatea germană a efectuat o livrare la intern în G către o persoană fizică rezidentă în G**, nu o livrare intracomunitară în România.

De altfel, este important de menționat că autovehiculul nu a fost niciodată înmatriculat pentru circulația pe drumurile publice din România și nu a deținut nici autorizație provizorie pentru circulația pe drumurile publice din România, dl SH solicitând înmatricularea acestuia la adresa de domiciliu din G.

Se reține că în conformitate cu prevederile art. 48 alin. (4) lit. c) citat anterior, pentru analiza deductibilității sau nedeductibilității unor cheltuieli trebuie avute în vedere prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, art. 24 alin. (1) și alin. (2), în sensul că pot fi recuperate cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe amortizabile „deținute în proprietate de contribuabil”, ceea ce înseamnă că recuperarea acestor deprecieri de valoare se face de către persoana care deține mijlocul fix amortizabil, respectiv de proprietarul activelor respective, iar în speță, așa cum am arătat, proprietarul nu este Cabinetul de Avocatură HS, astfel că acesta din urmă nu are drept de a calcula și a deduce cheltuieli cu amortizarea acestui mijloc fix.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că **CA HS nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu amortizarea în sumă totală de 142.X lei.**

III.1.2. Referitor la cheltuielile cu achiziția de piese de schimb și servicii de întreținere/reparații pentru autovehiculul Audi Q7 și la TVA dedusă aferentă, organele de control au constatat că CA HS nu a justificat utilizarea autoturismului Audi Q7 în scopul realizării de operațiuni taxabile/impozabile.

În perioada verificată, contribuabilul a dedus cheltuieli în sumă totală de **117.X lei** și TVA în sumă totală de **X14 lei** aferente achiziției de servicii de reparații auto și piese de schimb, după cum urmează:

- C3 lei cheltuieli cu piese auto și servicii auto achitate cu chitanța nr. 6050197 /06.08.2008 emisă de către M Autom. GMBH&Co și chitanța nr. 45999/04.10.2008 emisă de către ASW Automobile GMBH & Co;

- C6 lei cheltuieli cu piese auto și servicii auto achitate cu chitanțele nr. 6050197 /06.08.2008 și nr. 6066677/18.05.2009 emise de către M Automobile GMBH & Co;

- C8 lei cheltuieli cu piese auto și servicii auto achitate cu chitanțele nr. 6080098 /23.02.2010, 6088679/26.08.2010, 6090905/15.10.2010 și nr. 6090907/15.10.2010 emise de către M Automobile GMBH & Co;

- C10 lei cheltuieli de întreținere auto, din care: suma de X lei a fost achitată pentru SC AS SRL și suma de X lei pentru SC GT SRL aferente achiziției unui număr de 13 buc jante și 19 buc anvelope auto, suma de C14 lei a fost achitată pentru SC Service GI SRL aferente lucrărilor de reparații auto, suma de X lei a fost achitată pentru SC AD AT SRL aferente achiziției de plăcuțe de frâne, senzor uzură frână, iar suma de X lei a fost achitată pentru M Autom. GMBH & Co pentru servicii de reparații auto.

Din cele prezentate anterior, se reține că autovehiculul marca Audi Q7 cu seria de șasiu W este proprietatea persoanei fizice HS și nu a CA HS CUIX, nu a fost înmatriculat niciodată pentru circulația pe drumurile publice din România, iar conform informațiilor transmise de autoritățile germane, factura a fost emisă pentru persoana fizică și nu pentru cabinetul de avocatură, tranzacția fiind considerată o livrare pe teritoriul Germaniei și nu o livrare intracomunitară către o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA.

De asemenea, deși petentul susține că autovehiculul a fost utilizat de CA HS, se reține că acesta nu a prezentat niciun document justificativ care să ateste dreptul de folosință al CA HS, în condițiile în care dreptul de proprietate este deținut de persoana fizică HS.

În fapt, pentru a justifica utilizarea autoturismului în scopul desfășurării activității, organele de control au solicitat contribuabilului să prezinte documente justificative, respectiv foi de parcurs.

Referitor la faptul că nu a prezentat foi de parcurs, contestatarul susține că până la sfârșitul lunii aprilie 2009, nu existau nici un fel de prevederi specifice care să limiteze deducere TVA sau a cheltuielilor aferente vehiculelor rutiere, și că doar prin OUG nr. 34/2009 s-a introdus la art. 145¹, o prevedere prin care se limitează dreptul de a deduce a TVA aferentă achizițiilor de vehicule și de combustibil. Petentul consideră că această modificare legislativă nu a limitat în nici un fel deducerea TVA aferentă serviciilor de reparatii, piese de schimb etc., acestea fiind limitate doar prin modificările aduse de OUG 24/2012, care limiteaza la 50% dreptul de deducere a taxei aferente „cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.”

Potentul susține că art. 27 alin. (2) din HG 1391/2006 pentru aprobarea Regulamentului de aplicare a OUG nr. 195/2002 privind circulația pe drumurile publice, prevede obligativitatea întocmirii foii de parcurs doar pentru persoanele juridice și motivează că CA HS nu este o persoană juridică, astfel că nu i se aplică această prevedere.

Referitor la aceste susțineri, se reține că într-adevăr documentul “foaie de parcurs” a fost specificat expres în normele la Codul fiscal modificate prin HG nr. 670/2012, care precizează la punctul 45¹ dat în aplicarea art. 145¹, că “În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.”

Însă, și anterior acestei date, Legea 571/2003 privind Codul fiscal prevedea obligativitatea deținerii și prezentării de documente pentru justificarea deducerii cheltuielilor și a TVA.

Astfel, la art. 48, alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal citat anterior, sunt precizate Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, și acestea au cuprins, pentru toată perioada supusă verificării, obligativitatea „justificării prin documente a efectuării cheltuielilor în scopul realizării venitului”.

Prin urmare, conform prevederilor art. 145 și 146 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, petentul avea obligația să prezinte documente justificative din care să rezulte că achizițiile au fost în folosul operațiunilor taxabile și în beneficiul contribuabilului, iar simpla prezentare a facturii și a chitanței nu este suficientă pentru a justifica această stare de fapt. Se reține că pentru a justifica deducerea cheltuielilor și a TVA aferentă achiziției de piese de schimb și servicii de reparații auto, petentul nu a prezentat nici un alt fel de document, tipizat sau nu, din care să reiasă că avea drept de folosință a autovehiculului proprietate personală a persoanei fizice HS, nr. de km parcurși, deplasările efectuate și scopul în care au fost efectuate aceste deplasări, etc.

Pentru a analiza dacă CA HS are calitatea de persoană juridică se reține că în conformitate cu definiția dată de dicționarul explicativ, „*persoana juridică - este un subiect colectiv de drept civil care participă de sine stătător la raporturile juridice, având o răspundere civilă proprie; o colectivitate umană formată direct din persoane fizice sau din asocierea altor persoane juridice ca subiect de drept, având o organizare de sine stătătoare și un patrimoniu distinct, afectat realizării unui scop determinat în acord cu interesul obștesc.*”

De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 188 din Noul Cod Civil:

„Art. 188 Calitatea de persoană juridică

Sunt persoane juridice entitățile prevăzute de lege, precum și orice alte organizații legal înființate care, deși nu sunt declarate de lege persoane juridice, îndeplinesc toate condițiile prevăzute la art. 187.”

iar la art. 187 din același act normativ se precizează:

„Art. 187 Elementele constitutive

Orice persoană juridică trebuie să aibă o organizare de sine stătătoare și un patrimoniu propriu, afectat realizării unui anumit scop licit și moral, în acord cu interesul general.”

Astfel, se constată că în ciuda faptului că prin Legea nr. 51/1995, legiuitorul a înțeles să confere, în mod expres, personalitate juridică proprie numai societății profesionale cu răspundere limitată din avocatură, prin prisma acestor texte legale generale, forma de exercitare a profesiei – cabinet de avocat are o personalitate juridică generală fiind îndeplinite toate condițiile prevăzute la art. 187 antecitat.

Se reține că petentul, deși susține că a utilizat autovehiculul exclusiv în beneficiul persoanei impozabile CA HS, acesta nu prezintă niciun fel de documente în susținere; mai mult, autoturismul nu a fost niciodată înmatriculat pentru circulația pe drumurile publice din România, fapt ce duce la concluzia că a circulat doar ocazional pe teritoriul românesc.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit faptul că **CA HS nu are drept de deducere pentru cheltuielile cu piesele de schimb și reparațiile auto în sumă totală de 117.X lei și TVA în sumă de X14 lei.**

Dat fiind cele prezentate la punctele III.1.1 și III.1.2 din prezenta decizie, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul 2906/2014, în vigoare la data depunerii contestației, **se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de CA HS pentru impozit pe venit în suma de Y6 lei [(142.X lei + 117.X lei) x 16%] și pentru TVA în sumă de X14 lei.**

III.2. Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X15 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au respins la deducere taxa aferentă achizițiilor de servicii de renovare a imobilului din mun. București, X nr. 164, spațiu care ulterior a fost declarat sediu secundar, în condițiile în care contestatorul nu probează că desfășoară activități impozabile în această locație.

În fapt, în perioada verificată, Cabinetul de Avocatură SH și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X15 lei aferentă unor servicii de renovare la adresa din mun. București, str. X nr. 164, sector 3.

Din documentele aflate la dosarul contestației se reține că la data de 28.04.2011, Cabinetul de Avocatură SH a încheiat un „contract de prestări servicii” cu SC Service GI SRL, CUI RO X, cu sediul social în mun. București, str. CN nr. 15, al cărui obiect îl constituie „renovarea completă a punctului de lucru Cabinet de Avocatură SH” situat în mun. București, str. X nr. 164, sector 3

Conform contractului, lucrările presupun următoarele: reparații tencuieli și zugrăveli, înlocuirea gresiiilor din hol, scări, baie, hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, renovarea băii, înlocuire instalație electrică conform cerințelor cabinetului, înlocuirea ușilor existente, parchet în birouri.” Prețul total negociat pentru lucrările menționate anterior este de X lei + Y lei TVA aferentă, iar SC Service GI SRL a întocmit factură pentru suma de X lei + x1 lei TVA.

La rândul său, SC Service GI SRL a subcontractat cu SC CTSD SRL, lucrările de hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, în baza contractului de subantrepriză încheiat la data de 30.04.2011, prețul total al acestor lucrări fiind stabilit la suma de X lei + X5 lei TVA, care coincide cu valoarea facturată de SC CTSD SRL pentru CA HS.

De asemenea, pentru această locație, SC CTSD SRL a încheiat la data de 28.03.2011 cu beneficiarul Cabinet de Avocatură HS, contractul de prestări servicii având ca obiect „înlocuirea încălzirii centrale în etajul de sus format din 5 birouri, hol, baie și casa scărilor”, prețul total al lucrării fiind de C17 lei + TVA X6 lei.

Pentru spațiul din municipiul București, str. X nr. 164, sector 3, Cabinetul de Avocatură HS a încheiat cu locatorul SC AS SRL, CUI RO X, contractul de subînchiriere din data de 01.04.2011 reziliat la data de 01.05.2012, fără nicio precizare referitoare la suprafața pusă la

dispoziție, respectiv contractul de comodat încheiat cu proprietarii persoane fizice Hz Eduard Virgil (fiul d-lui HS) și H Alice Simona, la data de 01.05.2012, pentru o suprafață de 120 mp.

Se reține că prin Decizia nr. X/10.10.2012, Baroul București a aprobat Cabinetului de Avocatură HS deschiderea unui sediu secundar în municipiul București, str. X nr. 164, sector 3, începând cu data de **20.09.2012**.

Deoarece contribuabilul nu a probat utilizarea spațiului în scopul obținerii de venituri impozabile/taxabile, organele de control au respins la deducere TVA în sumă de x1 lei, constatând că nu au fost respectate prevederile art. 145 alin. (2) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

În contestația formulată, petentul susține că a justificat cu documente necesitatea și utilitatea sediului secundar din București, X nr. 146, sector 3, și consideră că este negat dreptul contestatorului de a-și extinde aria clienților. Contestatorul susține că organul fiscal nu a ținut cont de faptul că 80% din TVA dedusă pentru investiția aferentă sediului secundar din București, a fost refacturată proprietarilor imobilului.

În drept, în materia taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/ serviciile respective. Totodată, achizițiile trebuie să fie înregistrate pe bază de documente justificative, care să conțină elementele minime obligatorii prevăzute expres la art. 155 alin. (5), respectiv (19) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor legale mai sus citate, acordarea dreptului de deducere a TVA este condiționată de îndeplinirea cumulativă atât a cerințelor de fond, cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia. Astfel, pentru a deduce TVA aferentă achizițiilor, persoana impozabilă nu numai că trebuie să dețină factura care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege ci trebuie să probeze că achizițiile pentru care se solicită deducerea sunt efective și sunt destinate utilizării în folosul propriilor operațiuni taxabile ale persoanei impozabile.

Din documentele aflate la dosarul contestației, se reține faptul că contribuabilul nu a justificat cu documente necesitatea și utilitatea sediului secundar din mun. București, str. X, care are în componență 5 birouri, 2 debarale, oficiu, 3 holuri, wc, casa scării, seră, respectiv nu a probat că ar fi desfășurat activitate de avocatură în acest sediu.

Astfel, din documentele prezentate de contribuabil, nu rezultă că au fost încasate și retrocedate onorarii către avocați colaboratori desemnați de Cabinetul de Avocatură să își desfășoare activitatea la sediul secundar, iar contribuabilul, deși i s-a solicitat, nu a prezentat

cererea formulată pentru deschiderea sediului secundar, în care trebuia să menționeze avocații care își vor desfășura activitatea la sediul secundar, în conformitate cu prevederile art. 211 alin. (2) din Statutul profesiei de avocat, care precizează: „*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.*”

La întrebările formulate de echipa de control referitor la salariații și avocații colaboratori numiți pentru sediul secundar, valoarea onorariilor încasate din activitatea desfășurată la acest sediu, valoarea onorariilor retrocedate, contribuabilul a declarat pe propria răspundere faptul că nu a avut salariați, iar *“La întâlnirile cu clienții care au avut loc atât în X cât și la București, au participat subsemnatul precum și colaboratorii avocați”,* însă nu a nominalizat avocații colaboratori.

Totodată, organul de inspecție nu a identificat documente întocmite de Cabinetul de Avocatură HS, respectiv contracte de asistență juridică, facturi, chitanțe, care să conțină în antet date de identificare ale sediului secundar, telefon, telefax, adresa de internet și de e-mail, mențiuni privind raporturile de conlucrare, așa cum prevede alin. (2) al art. 213 din Statutul profesiei de avocat, respectiv: „*Actele oricărei forme de exercitare a profesiei poartă, antet, care va conține: denumirea acesteia, sediul profesional principal, sediile secundare, birourile de lucru și, după caz telefon telefax, adresa de internet și de e-mail, compunerea nominală a membrilor acesteia, mențiuni privind raporturile de conlucrare și asociere profesională.*”

Referitor la activitatea pe care petentul susține că a desfășurat-o la sediul secundar, respectiv contracte de asistență juridică, facturi, chitanțe, onorarii încasate, onorarii retrocedate, se reține că petentul, prin împuternicit, a declarat pe propria răspundere că *“Este imposibil de a delimita activitatea din București de cea din X, deoarece clienții cabinetului sunt cu preponderență străini, întâlnirile cu aceștia având loc atât la București, cât și la X sau în G.”*

Pentru exemplificare, contribuabilul a anexat la nota explicativă un număr de opt contracte de asistență juridică care ar fi fost încheiate în București, însă în antetul acestor documente se regăsește doar mențiunea *“Uniunea Națională a Barourilor din Romania- Baroul X”,* fără nicio precizare a elementelor prevăzute în Statutul profesiei de avocat, menționate mai sus și care să facă legătura cu sediul secundar.

Totodată, referitor la aceste „dovezi”, organele de control au constatat că două contracte de asistență juridică sunt încheiate în data de 05.05.2012 și 07.08.2012, respectiv înaintea datei de 20.09.2012 când a fost aprobată deschiderea sediului secundar, iar într-unul din aceste contracte clientul este persoana fizică cu domiciliul în localitatea Tâlmaci, jud. X.

De asemenea, s-a constatat că nu sunt înregistrate cheltuieli care să reprezinte contribuția la bugetul baroului pe raza căruia funcționează sediul secundar, separat de taxele plătite la baroul la care își are sediul principal, așa cum prevede alin. (5) al art. 211 din Statutul profesiei de avocat, respectiv: „*În urma aprobării cererii de înființare a sediului secundar, avocatul/avocații va/vor achita taxa de înscriere și contribuția la bugetul baroului pe raza căruia funcționează sediul secundar, separat de taxele plătite la baroul la care își are sediul principal.*”

Având în vedere faptul că din anexa la contractul de comodat prezentată de contribuabil în timpul inspecției fiscale rezultă că spațiul cu destinația de sediu secundar este în suprafață totală de 91,80 mp și are în componență **5 birouri**, 2 debarale, oficiu, 3 holuri, wc, casa scării, seră, iar în răspunsul formulat la nota explicativă, contribuabilul, prin împuternicit, declară pe propria răspundere că suprafața este de 114,7 mp, respectiv *“conform contractului a fost închiriată o suprafață utilă de 91,80 mp la etajul 1 și 22,9 mp la parter (inclusiv casa scării)”*, se reține faptul că petentul nu a justificat necesitatea unui nr. de cinci birouri și nu a prezentat documente din care să reiasă cine a desfășurat activitate la acest sediu secundar.

Mai mult, se reține că o parte dintre lucrările de renovare cad în sarcina proprietarului clădirii (hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, înlocuire instalație electrică, înlocuirea încălzirii centrale), conform prevederilor Normelor Metodologice aprobate prin HG 44/2004 date în aplicarea art. 62 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul

Fiscal:

"136. În conformitate cu legislația în materie, proprietarul are obligația de a efectua cheltuielile referitoare la întreținerea și repararea locuinței închiriate, ca de exemplu:

- întreținerea în bune condiții a elementelor structurii de rezistență a clădirii, elementelor de construcție exterioară a clădirii, cum ar fi: acoperiș, fațadă, curțile și grădinile, precum și spații comune din interiorul clădirii, cum ar fi: casa scării, casa ascensorului și altele asemenea;
- întreținerea în bune condiții a instalațiilor comune proprii clădirii, respectiv ascensor, hidrofor, instalații de alimentare cu apă, de canalizare, instalații de încălzire centrală și de preparare a apei calde, instalații electrice și de gaze;
- repararea și menținerea în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii pe toata durata închirierii locuinței."

Totodată, conform prevederilor art. 1421 din Codicele civil (Codulul civil din 1864), text în vigoare începând cu data de 18 iunie 2002:

"Art. 1421

Locatorul trebuie să predea lucrul în așa stare, încât să poată fi întrebuințat.

În cursul locațiunii, trebuie să facă toate acele reparații ce pot fi necesare, afară de micile reparații (reparații locative) care prin uz sunt în sarcina locatarului.", obligațiile fiind prevăzute și în noul Cod civil în vigoare de la 01.10.2011:

"Art. 1788 Sarcina reparațiilor

(1) **Locatorul este obligat să efectueze toate reparațiile care sunt necesare pentru a menține bunul în stare corespunzătoare de întrebuințare pe toată durata locațiunii, conform destinației stabilite potrivit Art. 1799.**

(2) **Sunt în sarcina locatarului reparațiile locative, a căror necesitate rezultă din folosința obișnuită a bunului.**

(3) **Dacă, după încheierea contractului, se ivește nevoia unor reparații care sunt în sarcina locatorului, iar acesta din urmă, deși încunoștințat, nu începe să ia de îndată măsurile necesare, reparațiile pot fi făcute de locatar. În acest caz, locatorul este dator să plătească, în afara sumelor avansate de locatar, dobânzi socotite de la data efectuării cheltuielilor.**

(4) **În caz de urgență, locatarul îl poate înștiința pe locator și după începerea reparațiilor, dobânzile la sumele avansate neputând curge decât de la data înștiințării."**

După cum se arată în actul normativ citat, **toate reparațiile** care sunt necesare pentru a menține bunul în stare corespunzătoare de întrebuințare pe toata durata locațiunii, vor fi efectuate de proprietar, chiriașul suportând doar reparațiile locative, de întreținere curentă, a căror necesitate rezultă din folosința obișnuită a bunului.

Prin urmare, reparațiile care cad în sarcina proprietarului sunt reparațiile capitale, degradări provenind din uzul normal al lucrului sau cauzate fortuit, inclusiv viciile de construcție și la părțile comune ale imobilului folosite de mai mulți locatari.

În speță, se retine că lucrările de *hidroizolație acoperiș și pod, termoizolație acoperiș și pod, fonoizolație, înlocuire instalație electrică, înlocuirea încălzirii centrale* reprezintă lucrări capitale, degradarea calitativă sau inexistența acestora (cum ar fi încălzirea centrală) determinând imposibilitatea folosirii în bune condiții a imobilului dat în chirie.

Astfel, în cazul analizat, sunt aplicabile prevederile art. 129 *Prestarea de servicii* din Legea 571/2003 "(2) *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective*", ceea ce înseamnă că locatarul trebuia să refactureze aceste cheltuieli care nu cădeau în sarcina sa și să colecteze TVA de la proprietarul imobilului, în acest fel recuperându-și investițiile făcute la imobilul închiriat (art. 1788 alin. (3) noul Cod civil: "...reparațiile pot fi făcute de locatar. În acest caz, locatorul este dator să plătească, în afara sumelor avansate de locatar, dobânzi socotite de la data efectuării cheltuielilor.")

Referitor la susținerea petentului potrivit căreia au fost refacturate aceste servicii în proporție de 80%, se reține că în RIF Z/25.02.2015, organele ce control fac precizarea că

petentul a anexat la nota explicativă, factura din data de **19.01.2015** întocmită pentru persoana fizică Hz Eduard, în valoare de 149.985 lei + TVA, a cărei valoare va fi încasată în rate.

În drept, conform prevederilor legale antecitate, petentul nu avea drept de deducere pentru serviciile de reparații care nu cădeau în sarcina sa, iar în situația în care a dedus TVA aferentă, era obligat să refactureze aceste cheltuieli și să colecteze TVA aferentă.

Se reține că petentul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X15 lei în anul 2011 (în lunile mai, iunie și iulie) și a întocmit factură pentru serviciile rămase neamortizate în luna ianuarie 2015 (deci după aproximativ 4 ani de zile); mai mult, anul 2015 nu face parte din perioada supusă verificării prin RIF nr. Z/25.02.2015.

Referitor la afirmația petentului potrivit căreia nu există o sancțiune față de lipsa datelor privind sediul secundar din antetul documentelor utilizate de cabinetul de avocatură, se reține că acesta avea obligația de a prezenta documente și motivații pentru a face dovada faptului că a desfășurat activitate la sediul secundar și că acest spațiu a fost utilizat în scopul operațiunilor sale taxabile, dând aplicare prevederilor art. 65 din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, conform căruia:

„Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Această obligație a contribuabilului este în concordanță cu jurisprudența comunitară, care a statuat că exercitarea dreptului de deducere a TVA de către persoanele impozabile nu trebuie confundată cu justificarea (demonstrarea) exercitării acestui drept în cadrul controalelor ulterioare, statele membre având suficientă putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care să susțină intenția declarată a acestora de a desfășura activități economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputând asigura exercitarea netulburată a dreptului de deducere de către contribuabili, fapt iterat în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, (paragraful 19 și 26 din hotărâre), legislația comunitară acordând statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (par. 29 din aceeași hotărâre).

De asemenea, la parag. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C -147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 INZO și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii și art. 4 din Directiva a VI a (în prezenta Directiva 112/2006/CE) nu împiedică autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.

Referitor la aprecierea contestatarului potrivit căreia sediul secundar din municipiul București este un sediu modest raportat la modurile în care operează concurența, se reține că, prin documentele prezentate, acesta nu justifică în niciun fel necesitatea deschiderii acestui sediu secundar, indiferent de dimensiunile sau dotările acestuia.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din OPANAF 2906/2014, în vigoare la data depunerii contestației, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA fără drept deducere în sumă de X15 lei.**

III.3. Referitor la TVA colectată în sumă de X10 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au colectat TVA pentru lucrările de amenajare ale sediului profesional din X, str. Dr. Ioan Rațiu nr. 9, efectuate de CA HS la imobilul luat în comodat/chirie de la persoane juridice/fizice și care au fost cuprinse de

proprietar în prețul de vânzare a imobilului către persoanele fizice HS și Hz Marianne, în condițiile în care petentul nu a refacturat aceste servicii către proprietarul imobilului.

În fapt, în data de 28.04.2011, Cabinetul de Avocatură SH a încheiat un contract de prestări servicii și construcții cu SC CTSD SRL, CUI ROX, cu sediul social în București, str. CN nr. 15, al cărui obiect îl constituie „Renovarea **completă** a sediului Cabinetului de Avocatură” din mun. X, str. Dr. Ion Rațiu nr. 9. Prețul total înscris în contract este de X lei + X10 lei TVA aferentă.

Totodată, se reține că imobilul situat în mun. X, str. Dr. Ion Rațiu nr. 9 nu era în proprietatea Cabinetului de Avocatură SH, fiind folosit prin intermediul comodatului, respectiv închiriat de la proprietarul GT SRL.

La data de 30.06.2011, SC GT SRL X a înstrăinat persoanelor fizice soț /soție HS și Hz Marianne, întregul imobil din mun. X, str. Dr. Ion Ratiu nr.9, reprezentând teren în suprafață de 1.521 mp și construcții în suprafață de 824 mp, la un preț de vânzare de X lei, care, conform anexei la contractul de vânzare- cumpărare prezentată organelor de control, include și lucrările de renovare contractate de cabinetul de avocatură la data de 28.04.2011 și nefinalizate la momentul vânzării imobilului.

Acest fapt este confirmat de contribuabilul, prin împuternicit, care declară în explicațiile scrise date la solicitarea organelor de control, că prețul de vânzare al imobilului a cuprins și valoarea acestei investiții, motiv pentru care S.C. GT S.R.L. X, a predat efectiv imobilul proprietarilor (persoanele fizice HS și Hz Marianne) doar în luna iunie 2012, după ce a avut loc recepția lucrărilor de „Renovare Cabinet Avocatură X” (conform procesului verbal de recepție a lucrării din 01.06.2012).

În drept, în conformitate cu prevederile următoare din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 128 Livrarea de bunuri

(1) *Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.*

Art. 129 Prestarea de servicii

(1) *Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.*

(2) *Atunci când o persoană impozabilă care acționează în nume propriu, dar în contul altei persoane, ia parte la o prestare de servicii, se consideră că a primit și a prestat ea însăși serviciile respective.”*

Art. 137 Baza de impozitare pentru livrări de bunuri și prestări de servicii efectuate în interiorul țării

(1) *Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:*

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

Art. 140 Cotele

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

Se reține astfel că în speță SC GT SRL s-a comportat ca și beneficiarul lucrărilor de renovare, prețul negociat de cumpărătorii persoane fizice HS și Hz Marianne cu SC GT SRL incluzând și valoarea investițiilor în curs de realizare.

Prin urmare, în conformitate cu prevederile legale antecitate, având în vedere că lucrările suportate de contribuabilul verificat au fost de **“Renovare completă a sediului Cabinetului de Avocatură din mun. X, str. Dr. Ion Rațiu nr. 9”**, Cabinetul de Avocatură HS avea obligația să recupereze cheltuielile efectuate la un bun imobil care nu era în proprietatea sa prin

refacturarea către proprietarul de drept al clădirii, a contravalorii lucrărilor facturate în luna iulie 2011 de prestatorul SC CTSD SRL, și să colecteze TVA.

În contestația depusă, petentul susține că *a acționat în nume și în cont propriu*, dar, așa cum am arătat mai sus, din documentele prezentate la control rezultă că S.C. GT S.R.L. nu a înstrăinat imobilul către persoanele fizice HS și Hz Marianne în starea în care se afla la momentul întocmirii contractului ci afectat de renovările pe care urma să le efectueze SC CTSD SRL pentru Cabinetul de Avocatură HS, în preț fiind incluse și aceste lucrări.

De asemenea, se reține că în perioada în care a contractat lucrările de renovare pentru sediul profesional, petentul avea încheiat contract de comodat pe termen nelimitat cu SC GT SRL, dar acest contract a produs efecte doar în perioada 01.01.2009- **30.06.2011**. După această dată a fost încheiat contractul de închiriere cu noii proprietari (persoanele fizice HS și Hz Marianne), care a produs efecte în perioada 01.07.2011-30.10.2011, fiind reziliat începând cu data de 01.11.2011 prin actul adițional încheiat în această dată.

Astfel, urmare a încetării de drept a contractului, CA HS avea obligația să-i factureze proprietarului imobilului valoarea lucrărilor, în speță, c/valoarea lucrărilor nefiind înregistrată pe cheltuieli nu afectează amortizarea (nu a fost înregistrată); astfel, întreaga valoare a lucrărilor trebuind refacturată proprietarului la finalizarea lucrărilor.

Referitor la afirmația contestatarului potrivit căreia organele de control au recunoscut cheltuiala în sumă de X lei (valoarea lucrărilor), din documentele aflate la dosar se reține că petentul nu a înregistrat pe cheltuieli această sumă, astfel că nu a fost influențată baza impozabilă pentru impozitul pe venit, fapt recunoscut și în contestația depusă, petentul precizând că „*dacă s-ar fi transferat întreaga imobilizare ar fi însemnat că întreaga cheltuială a fost considerată integral și nu a fost aplicată amortizarea prevăzută de legea fiscală*”.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din OPANAF nr.2906/2014, în vigoare la data depunerii contestației, **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru TVA colectată suplimentar în sumă de X10 lei.**

III.4. Referitor la cheltuielile în sumă de C12 lei încadrate de organele de control ca nedeductibile și la TVA respinsă la deducere în sumă de X9 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat ca nedeductibile cheltuielile de dezvoltare/implementare portal web și au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care, din documentele prezentate de contestator, rezultă o altă stare de fapt decât cea reținută de organele de control.

În fapt, în data de 23.06.2008, CA HS a încheiat cu societatea afiliată AS SRL, un contract de prestări servicii de consultanță/dezvoltare/ implementare portal web.

Conform raportului de inspecție fiscală și anexelor la acesta, petentul a înregistrat în evidența contabilă a lunii ianuarie 2009, TVA deductibil în sumă de X9 lei înscris în factura seria ch5/19.12.2008 emisă de SC AS SRL, cu baza impozabilă de C12 lei, factura fiind achitată în anul 2011 cu OP nr. 1/19.07.2011.

La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a explica în ce constau serviciile web facturate de SC AS SRL, contribuabilul a declarat pe propria răspundere că „Site-ul, domeniul www.h-partners.com precum și branding-ul elaborat în baza acestui contract mai există până în prezent.”

În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au concluzionat că beneficiarul real al serviciilor de consultanță/dezvoltare/implementare a portalului web achiziționat de către CA HS de la persoana afiliată SC AS SRL este, în fapt, SC Hz & Partners SRL și că portalul web face referință la serviciile oferite de această societate comercială și nu la serviciile Cabinetului de Avocatură.

În contestația depusă, petentul susține că pagina de web www.h-partners.com este o pagină de prezentare a cabinetului de avocatură și a colaboratorilor acestuia. Contribuabilul recunoaște că pe pagină se face referire și la societatea de expertiză contabilă SC H & Associates SRL, dar susține că aici nu sunt cuprinse detalii cu privire la această societate.

Totodată, contestatarul aduce în completare la contestație, și mențiunile din Punctul de vedere formulat la finalizarea inspecției fiscale, unde precizează că pe fiecare pagină a site-ului este înscris Cabinet de avocatură, la pagina de prezentare sunt enumerați avocații cu care se colaborează și nu se face nicio referire la obiectul de activitate al SC H&Partners SRL care a fost de “a cumpăra și a vinde bunuri imobile”.

În drept, potrivit art. 94 și art 109 din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală:

Art. 94 Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(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) *sanționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.*

(3) *Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:*

a) *examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;*

b) *verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;*

c) *discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;*

d) *solicitarea de informații de la terți;*

e) *stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;*

f) *stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;*

g) *verificarea locurilor unde se realizează activități generatoare de venituri impozabile;*

Art. 109 Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) *Rezultatul inspecției fiscale se consemnează, în scris, într-un raport de inspecție fiscală, în care se prezintă constatările inspecției fiscale din punct de vedere factual și legal.*

(2) *Raportul de inspecție fiscală se întocmește la finalizarea inspecției fiscale și cuprinde toate constatările în legătură cu perioadele și obligațiile fiscale verificate. În cazul în care contribuabilul și-a exercitat dreptul prevăzut la art. 107 alin. (4), raportul de inspecție fiscală cuprinde și opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept și în fapt, cu privire la acest punct de vedere.”*

De asemenea, potrivit art. 7 alin. 2 și 3 și art. 65 alin. (2) din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală:

“ART. 7 Rolul activ

(2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

(3) *Organul fiscal are obligația să examineze în mod obiectiv starea de fapt, precum și să îndrume contribuabilii pentru depunerea declarațiilor și a altor documente, pentru corectarea declarațiilor sau a documentelor, ori de câte ori este cazul.*"

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*"

În conformitate cu normele legale sus-citate, organul fiscal trebuie să depună toate diligențele pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului și în acest scop să-și exercite rolul său activ, fiind îndreptățit să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

Aceasta implică examinarea în concreto a stărilor de fapt care sunt relevante pentru impunere și prezentarea acestora în conținutul raportului de inspecție fiscală, detalierea modului în care contribuabilul a interpretat din punct de vedere fiscal operațiunile analizate, prezentarea punctului de vedere al organelor de inspecție fiscală față de această interpretare și stabilirea consecințelor fiscale în cazul în care tratamentul fiscal aplicat de contribuabil este contrar dispozițiilor legale aplicabile în materie fiscală.

Din documentele aflate la dosarul contestației, organul de soluționare reține că, deși organele de control afirmă că pe site nu este nicio referință la Cabinetul de Avocatură HS, petentul a prezentat la nota explicativă anexe listate de pe portal web www.h-partners.com în care este înscris în antet „SH&Parteners Cabinet de Avocatură” iar mesajul de întâmpinare este „Bine ați venit pe homepage-ul cabinetului de avocatură SH și a firmei H & Associates”, și este prezentată specializarea avocaților, inclusiv a d-lui HS.

Totodată, se reține că în raportul de inspecție fiscală, organele de control precizează că societatea Hz & Partners SRL, CUI X, a fost înființată la data de 05.01.2009, după 6 luni de la contractarea lucrărilor, dar nu analizează necesitatea contractării acestor servicii înainte de înființarea societății și nu fac nicio referire la obiectul de activitate al SC Hz & Partners SRL, deși precizează că pe site este prezentată această societate comercială.

Potrivit referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. 114666/08.04.2015, organul de inspecție *„își menține argumentele cuprinse în raportul de inspecție fiscală”* nefăcând precizări suplimentare față de cele consemnate în raportul de inspecție, respectiv cu privire la persoanele înscrise pe site la rubrica „Prezentare”, dacă sunt avocați colaboratori ai Cabinetului de avocatură și dacă pentru aceștia au fost cedate onorarii, așa cum susține petentul, și nici nu se precizează dacă sunt angajații ai SC Hz & Partners SRL.

Reținem că în speță, pe pagina de internet sunt prezentate informații cu privire la SC H & Associates SRL, precizându-se că „În cadrul linkului H & Associates prezentăm oferta noastră referitoare la problemele economico-financiare și de IT”. Totodată, în documentele întocmite nu se regăsesc mențiuni cu privire la CA HS și această societate, în sensul dacă există încheiat vreun contract de colaborare și dacă sunt facturate servicii de intermediere sau comisioane între cele două.

De asemenea, nu s-a analizat oportunitatea refacturării unei părți din serviciile de implementare pagină web către SC H & Associates SRL.

Organul de soluționare mai reține că echipa de inspecție nu a făcut nicio referire la prețul serviciilor prestate de societatea afiliată AS SRL și nu a solicitat dosarul prețurilor de transfer.

Având în vedere cele precizate mai sus, se vor aplica prevederile art. 216 alin. (3) și (3¹) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

Art. 216 Soluții asupra contestației

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.

(3¹) [...] noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare.”

coroborat cu dispozițiile pct. 11.5 - 11.7 din OPANAF nr. 2906/2014:

‘11.5. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.6. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.

11.7. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Astfel, în conformitate cu prevederile legale enunțate mai sus și considerând cele înscrise în documentele existente la dosarul cauzei, întrucât din documentele la dosar nu rezultă cu exactitate situația de fapt fiscală, **urmează a se desființa parțial Decizia de impunere nr. X/25.02.2015 pentru TVA în sumă de X9 lei (dedus în luna ianuarie 2009) și Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015 corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015 pentru impozit pe venit în sumă de Y7 lei (C12 lei x 16%) aferent anului 2011**, urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă, să procedeze la reanalizarea acestei operațiuni, respectiv să verifice oportunitatea și necesitatea achiziției, având în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și cele precizate în prezenta decizie.

III.5. Referitor la cheltuielile în sumă de C13 lei încadrate de organele de control la nedeductibile și la TVA respinsă la deducere în sumă de X3 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu studiile de fezabilitate și au respins la deducere TVA aferentă, în condițiile în care contestatorul nu probează că au fost efectuate în scopul activității impozabile și nu deține documente justificative în original.

În fapt, în urma verificărilor efectuate, echipa de inspecție fiscală a constatat că la data de 01.10.2011, între SC Service GI SRL în calitate de prestator și Cabinetul de Avocatură HS în calitate de beneficiar, a fost încheiat contractul de prestări servicii, având ca obiect „elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achiziționarea de către un client al cabinetului a unor suprafețe de teren cu pădure în România”.

Prin contract s-a prevăzut un preț de X lei + TVA, precizându-se că „plata se va face de către Beneficiar după predarea studiului de fezabilitate”. Ulterior, în data de 05.10.2011 este încheiat un act adițional la contract, în baza căruia este modificat pct. II „Prețul contractului”, respectiv „Prețul unui studiu de fezabilitate sumar va fi de X ron + TVA”.

Organele de inspecție fiscală au constatat faptul că factura nr. 3638/25.11.2011 în valoare totală de X lei (C13 lei + X3 lei TVA aferentă) a fost achitată în numerar conform chitanței nr. 3598/22.12.2011, prezentată de contribuabil doar în copie, contribuabilul motivând că nu a putut pune la dispoziția organelor de inspecție fiscală documentele în original, deoarece societatea emitentă s-a lichidat și nu se mai poate lua legătura cu administratorul.

Organele de control au concluzionat că CA HS și-a exercitat dreptul de deducere pentru cheltuieli în sumă de C13 lei și pentru TVA în sumă de X3 lei în baza facturii nr. 3638/25.11.2011 emisă de SC Service GI SRL și a dedus cheltuieli în sumă totală de C13 lei, deși nu deține în original document justificativ legal întocmit.

În drept, în ceea ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, sunt incidente prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;”

Normele metodologice:

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (19) din Codul fiscal și cu dovada plății în cazul achizițiilor prevăzute la art. 145 alin. (1²) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la art. 145 alin. (1¹) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare. Facturile emise în condițiile prevăzute la art. 155 alin. (11), (12) și (20) din Codul fiscal constituie documente justificative în vederea deducerii taxei numai în situația în care au înscris și codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială. În cazul facturilor emise pe suport hârtie, duplicatul poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, care să cuprindă aceleași date ca și factura inițială, și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care să se aplice ștampila furnizorului/prestatorului și să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială. În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al declarației vamale pentru import ori al documentului pentru regularizarea situației, persoana impozabilă va solicita un duplicat certificat de organele vamale.”

Din interpretarea acestor texte de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Așadar, potrivit acestor prevederi legale, dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată este condiționat de utilizarea bunurilor/serviciilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor/serviciilor care i-au fost livrate/prestate sau care urmează să-i fie livrate/prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să justifice acest drept cu exemplarul original al facturii, care cuprinde informațiile prevăzute de dispozițiile legale în vigoare, sau, în cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, cu un duplicat al acesteia, pe care se va menționa că înlocuiește factura inițială, duplicat care poate fi o factură nouă emisă de furnizor/prestator, ce cuprinde aceleași date ca și factura inițială, sau o fotocopie a facturii inițiale, pe care se aplică ștampila furnizorului/prestatorului și se menționează că este duplicat.

În speță sunt incidente și prevederile art. 159 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și ale pct. 81² (1) din Normele metodologice de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

ART. 159 Corectarea documentelor

(1) Corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează astfel:

a) în cazul în care documentul nu a fost transmis către beneficiar, acesta se anulează și se emite un nou document;

b) în cazul în care documentul a fost transmis beneficiarului, fie se emite un nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Norme metodologice:

“81[^]2. - (1) În sensul prevederilor art. 159 alin. (1) din Codul fiscal, documentul care ține loc de factură este documentul emis pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în conformitate cu obligațiile impuse de un acord sau tratat la care România este parte, care conține cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal.”

Potrivit prevederilor legale citate, corectarea informațiilor înscrise în facturi sau în alte documente care țin loc de factură se efectuează fie prin emiterea unui nou document care trebuie să cuprindă, pe de o parte, informațiile din documentul inițial, numărul și data documentului corectat, valorile cu semnul minus, iar pe de altă parte, informațiile și valorile corecte, fie se emite un nou document conținând informațiile și valorile corecte și concomitent se emite un document cu valorile cu semnul minus în care se înscriu numărul și data documentului corectat.

Din raportul de inspecție fiscală, se reține că petentul a prezentat în timpul controlului o copie a facturii și chitanței cu ștampila și semnătura de conformitate în original, considerând în acest fel că au fost îndeplinite condițiile de la pct. 46 alin. (1) din HG 44/2004.

De asemenea, în nota explicativă petentul afirmă că a primit factura nr. 3638/25.11.2011 și chitanța aferentă prin poștă și a constatat că denumirea produselor înscrise în aceasta este eronată, motiv pentru care a contactat reprezentantul SC Service GI SRL, fiindu-i transmis un exemplar scanat al facturii corectate. Petentul mai precizează că a transmis reprezentantului SC Service GI SRL prin fax copia primită, cu rugămintea de a semna pentru conformitate cu originalul.

Din cele precizate se reține că nu se face dovada corectării unei facturi și că nu au fost respectate prevederile art. 159 alin. (1) lit. b), factura emisă eronat **nefiind** prezentată. Totodată, deoarece factura susținut a fi corectată trebuia să se afle în arhiva SC Service GI SRL, nu se explică necesitatea ca petentul să transmită societății emitente o copie a facturii.

În drept, pentru deducerea cheltuielilor, conform prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, contribuabilul trebuie să le justifice cu documente:

Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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.

(2) Venitul brut cuprinde:

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

(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;**”

Cu privire la documentele prezentate la dosarul contestației și cele puse la dispoziție cu ocazia celor două acțiuni de inspecție fiscală, organele de control precizează următoarele:

1. Contribuabilul nu a prezentat în vederea justificării deducerii TVA duplicatul facturii cu mențiunea că înlocuiește documentul inițial și nici originalul copiei facturii inițiale pe care să fie aplicată ștampila furnizorului și pe care să se menționeze că este duplicat și că înlocuiește factura inițială, **documentul prezentat în copie nefiind lizibil;**

2. Între fotocopiile documentelor prezentate în timpul prezentei inspecții fiscale și

fotocopiile documentelor depuse atât la dosarul contestației cât și cele existente la raportul de inspecție fiscală întocmit anterior, există neconcordanțe atât în ceea ce privește formatul facturii nr. 3638/25.11.2011 și al chitanței nr. 3598/22.12.2011, cât și privind denumirea produselor înscrise.

Analizând documentele înregistrate în evidența contabilă a contribuabilului, s-au regăsit atât factura cât și chitanța în copie xerox, **ilizibile**, rezultând că înregistrarea în evidențele contabile a acestor documente s-a făcut pe baza respectivelor copii xerox.

În fotocopia prezentată de contribuabil în timpul inspecției fiscale, denumirea produselor sau a serviciilor **este ilizibilă**, în fotocopia prezentată în timpul inspecției fiscale anterioare, la denumirea produselor sau a serviciilor se precizează „*Contravaloarea activității specifice privind studiu fezabilitate cu privire la achiziționarea a circa 300 ha teren cu pădure, jud. Vâlcea, România, conform anexa ...*”, iar în fotocopia anexată la dosarul contestației se precizează ilizibil „*Contravaloarea lucrării de amenajare spațiu, renovări și reparații, instalații sanitare, instalație electrică2....*” , cu mențiunea că ambele fotocopii au aceeași valoare de X lei.

Cu privire la aceste neconcordanțe, contribuabilul sustine că angajatul societății care întocmește facturile a confundat clienții, motivații care nu pot fi luate în considerare la soluționarea contestației.

Organele de inspecție fiscală evidențiază faptul că în fotocopiile facturii, la rubrica „numele delegatului” este înscris dl. BN, identificat cu CI seria RD nr. X, nefăcându-se nicio precizare referitoare la transmiterea facturii prin poștă, așa cum motivează contribuabilul, prin împuternicit, în răspunsul formulat la nota explicativă prezentată în data de 03.02.2015.

Mai mult, contrar celor declarate de contribuabil „*că factura în care este înscrisă eronat denumirea serviciilor a fost înaintată prin poștă*”, organele de inspecție fiscală constata că pe copia facturii se precizează că „*Expedierea s-a efectuat în prezenta noastră la data de 25.11.2011*”, delegat fiind dl. BN.

Din consultarea aplicației informatice a organului fiscal “FISNET”, s-a constatat că în anul 2011 această persoană nu a fost angajat al Cabinetului de Avocatura HS și nici al SC Service GI SRL, acesta având calitatea de director general la SC Hz ID SRL (societate afiliată cu Cabinetul de avocatură HS).

Astfel, se reține că argumentele aduse de petent în susținerea contestației nu pot fi luate în considerare la soluționarea contestației.

Rezultă că în mod legal organele de control nu au acordat drept de deducere pentru TVA în sumă totală de X3 lei și pentru cheltuielile în sumă de C13 lei pentru care petenta nu a prezentat documentul justificativ în original sau duplicatul acestuia reconstituit potrivit legii, iar din copia formularului nu rezultă care au fost serviciile achiziționate, pentru care să se solicite justificarea utilizării în scopul obținerii de venituri impozabile.

În drept, prin O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, în vigoare în perioada verificării, se dispune:

“ART. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) *Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.*

ART. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

ART. 7 Rolul activ

(2) *Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.*

ART. 13 Interpretarea legii

Interpretarea reglementărilor fiscale trebuie să respecte voința legiuitorului așa cum este exprimată în lege."

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale incidente în speță, în temeiul art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003/R privind Codul fiscal, coroborat cu prevederile punctului 11.1 lit. a) din Ordinul 2906/2014, în vigoare la data depunerii contestației, **se va respinge ca neîntemeiată contestația depusă de Cabinet de Avocat HS pentru impozitul pe venit în sumă de Y8 lei (C13 lei x 16%) și pentru TVA respinsă la deducere în sumă de X3 lei.**

III.6. Referitor la cheltuielile în sumă de C11 lei încadrate de organele de control la nedeductibile și la TVA respinsă la deducere în sumă de X7 lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de control au încadrat la nedeductibile cheltuielile cu comisionul de intermediere acordat societății AS SRL, în condițiile în care petentul nu aduce argumente și nu prezintă documente care să contrazică constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin deconturile de TVA aferente lunilor iunie și iulie 2011, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de X7 lei înscris în facturile nr. 2257001/29.06.2011 și nr. 2257003/19.07.2011 emise de societatea afiliată AS SRL, contravaloarea fiind achitată prin virament bancar, cu ordine de plată în data de 06.07.2011 (X lei) și data de 20.07.2011 (X lei).

Organele de control au constatat că la data de 01.06.2011, Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar, a încheiat cu SC AS SRL, Contract de intermediere având ca obiect „intermediere între HC și CA SH pentru realizarea unei tranzacții imobiliare de X euro cu clientul beneficiarului”, comisionul fiind stabilit la valoarea de X euro+TVA, în cazul în care obiectul contractului este îndeplinit până la data de 04.07.2011.

Pentru justificarea prestării efective a serviciului de intermediere, Cabinetul de Avocatură HS a prezentat organelor de inspecție fiscală următoarele documente:

- contractul de asistență juridică nr.13/23.06.2011 încheiat cu beneficiarul SC K&K SRL, al cărui obiect îl reprezintă acordarea de consultanță juridică de către cabinetul de avocatură și „tranzacționare rest plată către dl. HC în dosarul X/85/2010 Tribunalul X”, pentru un onorariu în sumă de X lei +TVA și un onorariu de succes care nu poate depăși suma de X euro.

- documentul „Tranzacție" autentificat de către notarul public la data de 01.07.2011, încheiat între SC K&K SRL și dl. HC.

- factura nr.11/01.07.2011 întocmită de Cabinetul de Avocatură HS pentru SC K&K SRL în valoare totală de 1.312.571 lei (X lei baza impozabilă și Y lei TVA aferentă), ce reprezintă echivalentul onorariului de succes de X euro + TVA aferentă, la cursul de schimb de 4.2341 lei/euro din data facturării.

- adresa prin care este prezentată oferta acceptată de dl H, dar aceasta nu prezintă semnătura ambelor părți nefiind semnată de confirmare și de dl H.

Potentul nu a prezentat organelor de inspecție fiscală oferta acceptată de domnul HC, așa cum se precizează la obligațiile intermediarului din contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011 cu SC AS SRL (punctul III, art. 3), solicitată în scris de către echipa de inspecție, motivând că nu a participat direct la tratativele cu d-nul HC, discuțiile cu acesta s-au efectuat în exclusivitate de către d-nul Eduard Hz și d-nul OC;

-nota discuțiilor întocmită de către SC AS SRL transmisă spre informare Cabinetului de Avocatură, și declarația din data de 26.08.2013 dată de dl. OC, domiciliat în mun. X, str. Ion Sion nr.14, legitimat cu CI seria SB nr. X, precum că are cunoștință de intermedierea cu d-nul HC.

Persoana impozabilă CA HS nu a prezentat niciun contract încheiat între Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar, și dl HC, în calitate de acceptant al ofertei, conform

obligațiilor stabilite prin contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011, prin care AS SRL urma „să intermedieze contractul între beneficiar și acceptantul ofertei” (III - Art. 3 *Obligații și drepturi*).

Deși a existat contractul de intermediere încheiat la data de 01.06.2011 cu SC AS SRL, CA HS încheie la data de 03.06.2011 și un contract de comision cu persoana fizică OC, al cărui obiect îl constituie contactarea de către comisionar a familiei H în vederea negocierii sumei care face obiectul litigiului cu SC K&K SRL, pentru coordonare, competența acestor negocieri fiind delegată d-lui Eduard Hz, reprezentant al SC AS SRL. Valoarea contractului de comision este de X lei.

Din extrasul de cont al Unicredit Tirioc Bank din data de 05.07.2011, rezultă că persoana impozabilă Cabinet de Avocatură HS a efectuat o plată în sumă de X lei către d-nul OC reprezentând comision tranzacție, neînregistrată în evidența contabilă a cabinetului de avocatură, nefiind reținut și virat impozitul aferent, fapt confirmat de contribuabil pe propria răspundere prin răspunsul formulat la nota explicativă prezentată în data de 03.02.2015.

Analizând obligațiile intermediarului SC AS SRL prin Hz Eduard, și ale comisionarului OC, stipulate în contractul de intermediere, respectiv în contractul de comision, din „notele” prezentate de contribuabil în justificare la nota explicativă din data de 03.02.2015, nu rezultă că aceste două persoane intermediare ar fi negociat cu d-nul HC, în condițiile în care nu există ofertă acceptată de d-nul HC și nici contractul între Cabinetul de Avocatură și d-nul HC, documente care trebuiau încheiate conform contractului de intermediere, și care ar fi necesitat, pentru validare, și semnătura d-lui HC.

Organele de control mai precizează că SC AS SRL este administrată de persoanele fizice Hz Eduard Virgil și Hz Marianne, fiul respectiv soția avocatului Hertog Savu- titularul Cabinetului de Avocatură, astfel că tranzacția este încheiată între persoane afiliate în sensul prevederilor art. 11 alin. (2) din Legea nr. 571 /2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, pe linie de impozit pe venit, sunt incidente prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(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.*

(2) *Venitul brut cuprinde:*

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

(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;*

coroborate cu prevederile pct. 37 din Normele metodologice aprobate prin HG 44/2004, date în aplicarea art. 48 citat mai sus conform cărora:

„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.”*

Pe linie de TVA, potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) și art. 146 alin. 1 lit. a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(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;"

Din interpretarea acestor texte de lege, se reține că legiuitorul condiționează acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor- de prezentarea documentelor justificative, iar al taxei pe valoarea adăugată-de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art. 155 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuind să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură au fost prestate și sunt destinate utilizării în **folosul operațiunilor sale taxabile**, în conformitate cu prevederile legale citate în speță, **obligația justificării din punct de vedere al TVA revenind persoanei impozabile care a achiziționat bunurile/serviciile respective.**

Așadar, aceste cerințe legale trebuiesc îndeplinite în mod cumulativ, astfel că neîndeplinirea unei cerințe, respectiv îndeplinirea doar a uneia, duce la pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată. Organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun și/sau serviciu pe numele persoanei impozabile nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului și/sau serviciului achiziționat, respectiv pentru desfășurarea unei activități economice care să dea naștere la operațiuni taxabile sau alte operațiuni cu drept de deducere.

În susținerea contestației, petentul afirmă că *nu a reușit să inițieze o negociere cu dl HC în numele și contul clientului său, motiv pentru care a cumpărat aceste servicii de la SC AS SRL, dar nu probează în niciun fel această afirmație, având în vedere că a încheiat contractul cu SC AS SRL în data de 01.06.2011, anterior semnării contractului cu SC K&K SRL (23.06.2011).*

Cu privire la susținerea petentului conform căreia „așa cum s-a desfășurat această tranzacție de mediere, nu există alte documente care să poată fi puse la dispoziția organelor de control.”, se reține că în astfel de situații, așa cum este prevăzut și în contract, **era necesară** o ofertă acceptată de dl H și SC AS SRL, precum și un acord intermediar semnat cu dl H.

În speță sunt aplicabile prevederile art. 65 alin. 1 din OG 92/2003/R, privind Codul de procedură fiscală conform căror:

Art. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

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

Astfel, justificarea serviciilor achiziționate ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere a taxei pe valoarea adăugată care a achiziționat serviciile respective.

În același sens este și Decizia civilă nr. 1261/2014 a Înaltei Curți de Casație și Justiție,

pronunțată în dosar nr. 766/2/2013 care stipulează că:

„[...] pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA se impune prezentarea de probe **care să facă dovada prestării efective a serviciilor** dar și a legăturii cheltuielilor la care se referă cu activitatea curentă a contribuabilului.”

Din aceste texte legale rezultă că, pentru a admite deductibilitatea costului acestor servicii dar și a TVA, se impune prezentarea de probe care să facă dovada prestării efective a serviciilor, iar petentul nu a prezentat documente în acest sens.

Se mai reține că **nu** au fost prezentate documentele stipulate în contractul încheiat cu SC AS SRL pentru decontarea serviciilor, respectiv acceptul domnului HC, și nici contractul dintre Cabinetul de Avocatură HS, în calitate de beneficiar și dl HC, în calitate de acceptant al ofertei, documente care trebuiau încheiate conform contractului de intermediere.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să reiasă o altă concluzie față de cea a organelor de inspecție fiscală, în temeiul prevederilor art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă”, coroborat cu prevederile pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”
urmează a fi respinsă ca neîntemeiată contestația depusă de CA HS cu privire la impozit pe venit stabilit suplimentar în sumă de Y lei (C11 lei x 16%) și TVA respins la deducere în sumă de X7 lei.

III.7. Referitor la TVA respinsă la deducere în sumă de X13 lei, cauza supusă soluționării este dacă DGRFP Brașov prin organele competente se poate investi cu soluționarea pe fond a acestui capăt de cerere, în condițiile în care contestatarul nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În fapt, în urma inspecției fiscale organele de control au respins la deducere TVA în sumă totală de X13 lei aferentă achizitiei unor „ochelari protecție” și unor servicii „Diamond Club”.

În contestația depusă, CA HS contestă TVA stabilit suplimentar în sumă totală de X lei, însă cu privire la suma de X13 lei, petentul nu precizează care sunt motivele de fapt și de drept pe care își întemeiază contestația.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 206 alin. (1) lit. c) și lit. d), art. 207 alin. (1) și art. 213 alin. (1) și (5) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare la data depunerii contestației, potrivit cărora:

„Art. 206 Forma și conținutul contestației

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

Art.207 Termenul de depunere a contestației

(1) Contestația se depune în termen de 30 de zile de la data comunicării actului administrativ fiscal, sub sancțiunea decăderii.”

Art. 213 Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. **Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.**

(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.”

coroborate cu prevederile punctelor 2.5, 2.6 și 11.1 lit. b) din Ordinul PANAF nr. 2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală:

“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”.

2.6. Motivarea contestației se va face cu respectarea dispozițiilor privind termenul de depunere a contestațiilor, sub sancțiunea decăderii.

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că în contestație, petentul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în termenul în care se poate formula contestația, respectiv 30 de zile de la data comunicării actului atacat, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

În speță, în ceea ce privește TVA în sumă de X13 lei, se reține că, deși petentul a depus contestația în termenul prevăzut de lege, nu a înțeles să-și motiveze în niciun fel contestația, respectiv nu a argumentat, nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Potrivit doctrinei, încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 „*cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri (...)*” din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

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

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

În acest sens, într-o speță identică, prin Decizia nr. 3250/18.06.2010 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*”.

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că, referitor la TVA în sumă de X13 lei, contestatarul nu a adus în susținerea contestației, în termenul de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea.

În consecință, în conformitate cu prevederile art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. b) din Ordinul 2906/2014, **se va respinge în parte ca nemotivată contestația formulată de CA HS împotriva Deciziei de impunere nr. 66800 /25.02.2015 pentru TVA în**

sumă de X13 lei.

III.8. Referitor la accesoriile în sumă totală de A lei din care D1 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, P1 lei penalități de întârziere aferente TVA, D2 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și P2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit

În fapt, pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015, corectată prin Decizia de impunere nr. Y/10.04.2015 și contestat de petent, în sumă de Y lei, organele de control au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D2 lei și penalități în suma de P2 lei.

Totodată, pentru TVA în sumă de X lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere nr. X/25.02.2015, corectată prin Decizia de impunere nr. Y/10.04.2015, organele de control au calculat dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D1 lei și penalități în suma de P1 lei.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 119, art. 120 și 120¹ din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, conform părora:

Art. 119 Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(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 Dobânzi

(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.

(7) Nivelul dobânzii este de 0.04% (0,03% începând cu 01.03.2014) pentru fiecare zi de întârziere.”

Art. 120¹ Penalități de întârziere

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

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

Față de prevederile legale de mai sus, rezultă că dobânzile și penalitățile de întârziere se datorează pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată. Accesoriile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Organul de soluționare mai reține că societatea nu contestă modul de calcul și stabilire a accesoriilor.

Prin urmare, aferent impozitului pe venit și TVA stabilite suplimentar de plată prin Decizia de impunere nr. X/25.02.2015 și Decizia de impunere nr. Y/25.02.2015, corectată prin Decizia nr. Y/10.04.2015, în virtutea principiului general de drept “*accessorium sequitur principale*” organele de inspecție au calculat accesorii în sumă totală de 116.628 lei, din care D1 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA, P1 lei penalități de întârziere aferente TVA, D2 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și P2 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit.

Având în vedere că prin prezenta decizie, contestațiile depuse de CA HS împotriva Deciziei de impunere nr. 66800 /25.02.2015 și a Deciziei de impunere nr. 66814 /25.02.2015, corectată prin Decizia de impunere nr. Y/10.04.2015, în ceea ce privește obligațiile fiscale principale au fost soluționate după cum urmează:

- respingerea ca neîntemeiată pentru impozit pe venit în sumă de Y10 lei și TVA în sumă de X16 lei,
- respingerea ca nemotivată pentru TVA în sumă de X13 lei,
- desființarea Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 pentru TVA în sumă de X9 lei dedusă în

luna ianuarie 2009,

- desființarea Deciziei de impunere nr. Y/25.02.2015 corectată prin Decizia nr. 66814/10.04.2015 pentru impozit pe venit aferent anului 2011 în sumă de Y7 lei, potrivit principiului de drept "accessorium sequitur principale", accesoriile aferente vor urma același tratament ca și obligațiile fiscale principale.

Astfel, organul de soluționare a determinat obligațiile accesorii aferente debitelor principale, având în vedere modul de calcul prezentat de organele de inspecție în anexele la raportul de inspecție fiscală, respectiv Anexa 10 pentru TVA și Anexa 11 pentru impozitul pe venit, după cum urmează:

-pentru TVA respins ca nemotivat în sumă de X13 lei:

-penalități de întârziere X13 lei x15% = P3 lei

-dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D3 lei calculate astfel:

X lei x 61 zile x 0,04% = X lei pentru perioada 26.11.2011-25.01.2012

X13 x 544 zile x 0,04% = X lei pentru perioada 26.01.2012-22.07.2013.

-pentru impozitul pe venit în sumă de Y7 lei (aferent anului 2011 pentru care s-a pronunțat soluția desființării):

-penalități de întârziere Y7 lei x15% = P4 lei

-dobânzi/majorări de întârziere: Y7 lei x 174 zile x 0,04% = D4 lei.

-pentru TVA în sumă de X9 lei (dedusă în luna ianuarie 2009 pentru care s-a pronunțat soluția desființării):

-penalități de întârziere X9 lei x 15% = P5 lei

-dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D5 lei calculate astfel:

X9 x 432 zile x 0,1%= X lei pentru perioada 26.04.2009-30.06.2010

X9 x 93 zile x 0,05%= X lei pentru perioada 01.07.2010-30.09.2010

X9 x 1.051 zile x 0,04%=X lei pentru perioada 01.10.2010-22.07.2013

-pentru TVA respins ca neîntemeiat în sumă de X16 lei:

-penalități de întârziere în sumă de P6 lei (P1 lei - P5 lei - P3 lei)

-dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D6 lei (D1 lei - D5 lei -D3 lei)

-pentru impozit pe venit respins ca neîntemeiat în sumă de Y10 lei:

-penalități de întârziere în sumă de P7 lei (P2 lei - P4 lei)

-dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D7 lei (D2 lei - D4 lei).

Prin urmare, în ceea ce privește accesoriile aferente debitelor principale, având în vedere prevederile art. 216 alin. (1) din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală și ale pct. 11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din OG 92/2003/R privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF nr. 2906/2014, anterior citate:

-se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. Y/25.02.2015, corectată prin Decizia de impunere nr. Y/10.04.2015, cu privire la accesorii aferente impozitului pe venit reprezentând dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D7 lei și penalități de întârziere în sumă de P7 lei.

-se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 cu privire la accesorii aferente TVA reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de D6 lei și penalități de întârziere în sumă de P6 lei.

-se va respinge ca nemotivată contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 cu privire la accesorii aferente TVA reprezentând dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de D3 lei și penalități de întârziere în sumă de P3 lei.

-se va desființa Decizia de impunere nr. Y/10.04.2015 cu privire la dobânzi/ majorări de întârziere în sumă de D4 lei și penalități de întârziere în sumă de P4 lei aferente impozitului pe venit.

-se va desființa Decizia de impunere nr. X/25.02.2015 cu privire la dobânzi /majorări de întârziere în sumă de D5 lei și penalități de întârziere în sumă de P5 lei aferente TVA.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 205 alin. (1), art. 206 alin. (1), art. 207 alin. (1), din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu art. 272, art. 273, art. 276 alin. (1) și art. 279 alin. (1), (3) și (4) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE:

1) Respingerea ca neîntemeiată a contestațiilor formulate de Cabinetul de Avocat HS împotriva Deciziilor de impunere nr. X/25.02.2015 și nr. 66814/ 25.02.2015/10.04.2015 emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 pentru suma totală de T1 lei reprezentând:

- Y10 lei impozit pe venit;
- D7 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- P7 lei penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- X16 lei TVA;
- D6 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- P6 lei penalități de întârziere aferente TVA.

2) Desființarea:

- Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 pentru suma totală de T2 lei, din care TVA în sumă de X9 lei, dobânzi/majorări de întârziere aferente în sumă de D5 lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P5 lei,

- Deciziei de impunere Y/25.02.2015/10.04.2015 pentru suma totală de T3 lei, din care impozit pe venit anul 2011 în sumă de Y7 lei, dobânzi/majorări de întârziere în sumă de D4 lei și penalități de întârziere aferente în sumă de P4 lei,

urmând ca organele de inspecție fiscală să procedeze la refacerea inspecției fiscale pentru același tip de obligație fiscală și aceeași perioadă, ținând cont de prevederile legale aplicabile în speță, precum și de cele precizate în prezenta decizie

3) Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de Cabinetul de Avocat HS împotriva Deciziei de impunere nr. X/25.02.2015 emisa în baza Raportului de inspecție fiscală nr. Z/25.02.2015 , pentru suma totală de T4 lei din care:

- X13 lei TVA;
- D3 lei dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- P3 lei penalități de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie de soluționare a contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la Tribunalul X în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit Legii contenciosului administrativ nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare.

**DIRECTOR GENERAL
Ec. MARIA HOLOM**