

DECIZIA NR. 867/2014

privind solutionarea contestatiei formulata de catre
CABINET DE AVOCATURA X
inregistrata la D.G.R.F.P. sub nr...../13.09.2013

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice, Serviciul Solutionare Contestatii, a fost sesizata de catre A.J.F.P..... Inspectie Fiscala, prin adresa nr..... din 10.09.2013, inregistrata la D.G.R.F.P..... sub nr./13.09.2013, cu privire la contestatia formulata de catre Cabinet de avocatura **X** din, str....., nr....., jud.

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul A.J.F.P..... Inspectie Fiscala Persoane Fizice, in Decizia de impunere nr...../31.07.2013, privind taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata de inspectia fiscala, pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente, precum si impotriva Raportului de inspectie fiscală nr./31.07.2013.

D-nul **X**, contesta partial Decizia de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente, nr./31.07.2013 prin care a fost stabilita suplimentar de plata suma de lei reprezentind TVA, dobanzi de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei.

Suma contestata reprezinta:

- lei reprezentand taxa pe valoare adaugata stabilita suplimentar de plata, de organele de inspectie.
- lei reprezentand dobanzi aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de lei;
- lei reprezentand penalitati de intarziere aferente taxei pe valoare adaugata in valoare de..... lei;

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art. 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr./31.07.2013, privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente, in data de 05.08.2013, conform confirmarii de primire existenta in copie la dosar, si de data 04.09.2013, data inregistrarii contestatiei la A.J.F.P..... Inspectie Fiscala, conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art.205, 207 si 209 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, D.G.R.F.P..... prin Serviciul Solutionare Contestatii este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre **CABINET DE AVOCATURA X**

I. D-nul **X** formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013 si contesta partial aceasta decizie, respectiv contesta taxa pe valoare adaugata si alte obligatii fiscale stabilite de inspectia fiscala, in suma totala de lei, constand in taxa pe valoare adaugata de lei, dobanzi in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, motivand urmatoarele :

1.Consideratii preliminare

A.Referitor la nerespectarea prevederilor legale privind perioada supusa inspectiei:

C.A. **X** sustine faptul ca prin avizul initial de inspectie fiscala nr..... din 3.09.2013 contribuabilul a fost instiintat despre inceperea inspectiei fiscale avand ca obiect impozitul pe venit pe perioada 1.01.2007 -31.12.2011 si TVA pentru perioada 1.01.2007 pana la 31.08.2012 precum si verificarea modului de organizare si conducere a evidentelor fiscale si contabile.

Contribuabilul sustine prin aceasta ca organul de inspectie fiscala supune, practic, verificarii o perioada de ani cu toate ca art. 98 al. (3) din Codul de procedura fiscala prevede textual si imperativ ca: „La celelalte categorii de contribuabili (exceptand contribuabilii mari) inspectia fiscala se efectueaza asupra creantelor nascute in ultimii ... ani fiscali pentru care exista obligatia depunerii declaratiilor fiscale.”, si astfel organul fiscal nu motiveaza in avizul de inspectie fiscala sub nici o forma pentru ce instituie aceasta extindere a perioadei de inspectie, avand in vedere ca nu exista indeplinita nici una din conditiile legale prevazute in mod limitativ pentru o asemenea extindere si, in orice caz, acestea nu puteau sa fie presupuse de organul fiscal.

In motivarea celor enuntate petenta invoca art.101 si art.102 alin.(3) din Codul de procedura fiscala.

B. Referitor la incalcarea dreptului contribuabilului de a fi informat si ascultat:

Petenta sustine ca echipa de inspectie fiscala pe durata intregului control - respectiv la stabilirea diferitelor stari de fapt si de drept cu relevanta si consecinte fiscale - acest drept nu a fost respectat decat cel mult formal si cu dorinta evidenta din partea inspectorilor ca el sa nu poata fi exercitat concret.In acest sens, contestatarul face precizarea ca nu a cunoscut in mod concret care anume sunt punctele verificate si daca acestea suscita anumite clarificari si astfel nu s-a putut exercita in concret obligatia **X** si a imputernicitorilor de a colabora cu organul fiscal in mod eficient, rezultatul fiind ca o imensa masa probatorie cu relevanta in privinta raporturilor fiscale verificate nu a putut fi administrata (adusa la cunostina organului fiscal) motiv pentru care contestatarul a fost nevoita sa o prezinte pe calea contestatiei.

Deasemenea sustine ca a fost pusa in situatia de a nu cunoaste ce anume se verifica si prin urmare a fost pus in imposibilitatea de a produce la momentul verificarii fiecarui detaliu in parte , probe, explicatii, clarificari si argumente proprii.

In acest sens invoca faptul ca „nota explicativa” data de reprezentantul cabinetului de avocatura a fost luata in conditiile in care acesta nu a fost informat anterior cu privire la imprejurarile investigate de inspectori.

Totodata contestatarul sustine faptul ca desi organul fiscal a notificat contribuabilul despre discutia finala care a avut loc pe data de 22.07.2013, proiectul raportului de inspectie fiscala nu i-a fost pus la dispozitie iar punctul de vedere exprimat de contribuabil privind „analizarea fiecarui punct si formularea eventualelor obiectii” se baza pe faptul ca acest raport urma sa-i fie comunicat in forma sa de proiect contribuabilului, pentru ca acesta sa poata, in conformitate cu art. 107 al. 3 din C.P.F. sa isi prezinte concluziile in termen de 3 zile lucratoare. Numai ca acest proiect nu a fost prezentat iar formularea de concluzii pe seama sa nu a mai fost posibila.In acelasi sens,

contestatarul sustine faptul ca nu i s-au remis toate anexele aferente raportului de inspectie fiscala.

2. Cu privire la lucrarile efectuate la spatiul situat in str..... nr..... si respingerea la rambursare a sumei de lei.

Petenta sustine ca echipa de inspectie fiscala a considerat ca lucrarile efectuate la sediul CA X, str..... nr., cad in sarcina proprietarului si motiveaza neacordarea dreptului de deducere a TVA in valoare de..... lei cu normele metodologice de la articolul 62 din Codul fiscal "Stabilirea venitului net anual din cedarea folosintei bunurilor", respectiv HG 44/2005 punctul 136.

In acest sens contestatarul sustine ca respingerea dreptului de deducere a TVA in baza unor prevederi cu aplicabilitate pentru un alt tip de creanta fiscala, respectiv Impozitul pe venit, nu are baza legala iar ca aceasta interpretare incalca prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala „Interpretarea legii” potrivit caruia „Interpretarea reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege.” sustinand astfel ca dreptul de deducere si aspectele fiscale privind TVA sunt legiferae in cap. 10 „Exercitarea dreptului de deducere” al titlului VI „Taxa pe valoarea adaugata”, art. 145-149, in timp ce organul fiscal motiveaza neacordarea dreptului de deducere al TVA in baza art.62, titlul III Impozitul pe venit. Respingerea dreptului de deducere in baza unor prevederi cu aplicabilitate pentru un alt tip de creanta fiscala, respectiv Impozitul pe venit, reprezinta un abuz al organelor de inspectie fiscale sau denota lipsa celor mai elementare cunostinte profesionale in materie.

In acest context legislativ, Cabinetul de avocatura X considera ca indeplinea toate conditiile legale pentru deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta lucrarilor de amenajare a sediului social utilizat pentru desfasurare activitatii economice a cabinetului, astfel:

> Cabinetul de avocatura X are sediul in spatiul mentionat de la constituirea sa in anul 2003 (anexa 2.1 la contestatie), in care isi desfasoara activitatea profesionala generatoare de venituri impozabile. (conform art. 127 (2) "activitatile economice cuprind activitatile [...] activitatile profesiilor libere".)

> Lucrarile au fost efectuate de catre societatea X SRL, o persoana impozabila romana, inregistrata in scopuri de TVA care la randul sau a colectat TVA.

> Pentru lucrarile efectuate CA X detine documentele justificative prevazute la art. 155 din C.F....., respectiv facturi fiscale precum si alte documente justificative care demonstreaza realitatea operatiunilor.

> Prestatorul a declarat toate facturile emise Cabinetului de Avocatura X (anexa 2.2 la contestatie).

> Precum reiese din contractul de prestari servicii, incheiat intre X SRL si Cabinetul de Avocatura X si receptia lucrarilor (anexa 2.3 la contestatie), lucrarile au fost efectuate in, str. nr., la sediul CA X care are sediul in spatiul mentionat de la constituirea sa in anul 2003. De la constituirea sa si pana la incheierea contractului de prestari servicii cu X SRL, CA X nu a efectuat decat o singura alta lucrare cu o valoare de lei (punctul 9.1) la sediul sau. Lucrarile contractate in anul 2011 au fost efectuate pentru a adapta sediul CA X la necesitatile CA X care de-a lungul timpului s-au schimbat.

> Contestatarul ataseaza la contestatie planul spatiului si poze ale spatiului folosit de catre CA X pentru activitatea sa inainte de efectuarea lucrarilor si dupa efectuarea lucrarilor (anexe 2.4-2.7 la contestatie), pentru a dovedi realitatea tranzactiilor motivand necesitatea efectuarii modificarilor astfel: inaintea efectuarii lucrarilor, pentru a putea ajunge la biroul trebuia trecut prin biroul Acest lucru constituia un inconvenient, deoarece discutile in biroul erau intrerupte de trecerea persoanelor care vroiau sa ajunga la biroul Spatiul se incalzea prin sobe de teracota. La nivel central pentru toata cladirea, tavanul era suspendat cu o instalatie electrica speciala, nu exista decat o singura baie in care se gasea si un dus, pe jos era pusa mocheta si usile erau vechi si amplasate

altfel. Prin efectuarea lucrarilor de catre SC X SRL aceste inconveniente pentru Cabinetul de avocatura au fost remediate.

In ceea ce priveste constatarile organelor fiscale privind faptul ca contractul de prestari servicii, nu contine o defalcare a tarifelor pe serviciile prestate ci doar enumera serviciile respective, contestatara arata urmatoarele:

In practica, se intalnesc doua tipuri de contracte de lucrari de constructii: contracte cu pret fix si contracte cost plus. Partile au dreptul de a negocia, stabili, tipul contractului. In acest sens petentul considera ca atat legislatia contabila romaneasca cat si cea internationala (OMFP 3055/2005 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, OMF nr.1286/2012 privind aplicarea reglementarilor contabile conform IFRS si IAS Contracte de constructii) cuprind prevederi detaliate de recunoastere si evaluare a lucrarilor de constructii montaj in functie de cele doua tipuri de contracte.

Motivele pentru care partile au convenit pe un tarif fix sunt exclusiv economice si nu au nici o relevanta fiscala: Partile au convenit in cadrul contractului ca "Beneficiarul nu accepta defalcarea lucrarilor pe cantitati, manopera etc., deoarece un consum in plus de material sau manopera ar influenta valoarea finala in mod defavorabil lui. [...] Pretul din acest contract este negociat ca suma totala si finala indiferent de cheltuielile in plus sau in minus ale prestatorului." Prin stabilirea unui tarif fix CA X a vrut sa evite facturari suplimentare din partea prestatorului pe motivul estimarii eronate la incheierea contractului. CA X ataseaza la contestatie nota de calcul care a stat la baza fixarii tarifului stabilit in cadrul contractului de prestari servicii (anexa 2.8 la contestatie).

In procesul verbal, organul fiscal motiveaza mai departe ca CA X nu are drept de deducere a TVA deoarece conform art. 134¹ (7) "Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari."

Contestatarul considera ca organul fiscal ignora insa art. 134² care prevede "(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. (2) Prin exceptie de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;

b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii ori prestarii acestora; In consecinta, CA X sustine ca a procedat corect, conform prevederilor legale „contabilizand” factura primita si declarand TVA-ul respectiv in decontul de taxa intocmit pentru luna iulie 2011, luna in care a primit factura emisa de catre prestator, reprezentand contravaloarea in avans a lucrarilor. Factura a fost achitata de Cabinetul de avocatura cu chitantele nr...../10.07.2011,/18.07.2011,/30.07.2011.

Organul de inspectie fiscala a mentionat in raportul de inspectie fiscala, ca devizele si receptia lucrarilor a fost stampilata gresit de catre reprezentantul societatii SC X SRL.

Referitor la acest aspect, petentul precizeaza ca este numai o eroare materiala, care s-a putut produce datorita faptului ca reprezentantul societatii SC X SRL, dl. X, detine aceleasi functii si la alta societate, si din eroare a confundat stampilele. Contestatara ataseaza la contestatie declaratia domnului X din care reiese acest aspect (anexa 2.9 la contestatie).

3. Cu privire la lucrarile efectuate in, str. nr. si respingerea la rambursare a sumei de lei.

Petenta sustine, ca si la punctul precedent, ca organele fiscale considera ca lucrarile efectuate la sediul secundar CA X, cad in sarcina proprietarului si motiveaza neacordarea dreptului de deducere TVA cu normele metodologice la articolul 62 "Stabilirea venitului net anual din cedarea folosintei bunurilor", respectiv HG 44/2005, punctul 136.

In acest sens CA X face precizarea ca organul fiscal si in acest caz nu precizeaza vreun articol de lege potrivit caruia imbunatatirile aduse mijloacelor fixe luate in chirie sau comodat nu sunt deductibile fiscal, si invoca faptul ca tratamentul fiscal al cheltuielilor si veniturilor in cazul profesiilor liberale este reglementat de Titlul III din Codul Fiscal, cap.II „Venituri din activitati independente”. La art.48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activitati independente, determinat pe baza contabilitatii in partida simpla, se precizeaza ca venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile efectuate in scopul realizarii de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art.49 si 50. Contestatarul considera ca indiferent inasa de faptul ca aceste cheltuieli ar fi fost in sarcina proprietarului sau nu si ca acestea ar fi trebuit notificate sau nu, normele la articolul care stabileste determinarea venitului net anual din cedarea folosintei bunurilor nu au nici o aplicabilitate referitor la dreptul CA X de a deducere TVA.

Mai departe, petenta sustine ca interpretarea organului fiscal ca la bunuri inchiriate /folosite pe baza contractelor de comodat ar fi deductibile doar cheltuieli de intretinere si de functionare este si in acest caz netemeinica si nelegala; organul fiscal interpreteaza ca doar cheltuieli care nu sporesc valoarea bunurilor inchiriate/ folosite pe baza contractelor de comodat, sunt cheltuieli deductibile. Contestatara motiveaza in acest context faptul ca investitiile efectuate la imobilul inchiriat (conform contractelor de inchiriere si comodat) reprezinta cheltuieli deductibile potrivit art. 48 alin 4). lit. a, b, c din Codul fiscal, aceste conditii fiind indeplinite in cazul CA X. Astfel, lucrarile respecti- ve au fost evidentiata in contabilitatea Cabinetului de avocatura ca si investitii, asa cum de altfel insusi organul fiscal a constatat, si le sunt aplicabile prevederile privind amortiza - rea prevazute in titlul II „Impozitul pe profit”, iar la art. 24., „Amortizarea Fiscala” , alin (3)lit. a). se specifica: " Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune, asociere in participatiune si altele asemenea;". Prin urmare, investitiile efectuate la bunul inchiriat /folosit in baza contractului de comodat sunt cheltuieli deductibile fiscal recunoscute prin amortizarea fiscala.

In ceea ce priveste constatările organelor fiscale privind faptul ca contractul de prestari servicii, nu contine o defalcare a tarifelor pe serviciile prestate ci doar enumera serviciile respective, contestatara arata ca si la punctul anterior, urmatoarele: dreptul partilor de a stabili tipul de tarif fix sau cost plus, nu are nici-o incidenta fiscala si legea nu interzice astfel de contracte. Partile au convenit in cadrul contractului ca "Beneficiarul nu accepta defalcarea lucrarilor pe cantitati, manopera etc., deoarece un consum in plus de material sau manopera ar influenta valoarea finala in mod defavorabil lui. [...] Pretul din acest contract este negociat ca suma totala si finala indiferent de cheltuielile in plus sau in minus ale prestatorului." Prin stabilirea unui tarif fix CA X a vrut sa evite facturari suplimentare din partea prestatorului pe motivul estimarii eronate la incheierea contractului. Contestatara ataseaza contestatiei nota de calcul care a stat la baza fixarii tarifului stabilit in cadrul contractului de prestari servicii, contractele, si notele de receptie (Anexa 3.2 si Anexa 3.3 la contestatie) precum si dovada declararii facturilor de catre prestatorii serviciilor (Anexa 3.4 la contestatie).

Contestatară susține că dreptul de deducere este stipulat la art. 145 alin. (2) din Codul Fiscal potrivit căruia "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul[...] operațiilor taxabile". Mai mult, în Codul fiscal se precizează că dreptul de deducere poate fi exercitat chiar și în situația în care persoana impozabilă la momentul efectuării achizițiilor încă nu este înregistrată în scopuri de TVA, [...] persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta, conform art. 153 din Codul fiscal, din momentul în care aceasta persoană intenționează să desfășoare o activitate economică [...]. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice.

CA X a angajat costuri și a făcut investiții pregătitoare, necesare inițierii activităților desfășurate la sediul sau secundar care, precum s-a menționat de către organul fiscal, a fost înregistrat la, nr....., pe data de 20.09.2012 conform deciziei nr. emisa de către Baroul (anexa 3.1 la contestație). Chiar și în cazul în care CA X nu ar fi fost înregistrat în scopuri de TVA la momentul efectuării investițiilor, TVA aferent acestora ar fi fost deductibil. În consecință, contestația susține că argumentarea organului fiscal este cu totul neclară, iar motivele pentru neacordarea dreptului de deducere nu au la bază legislația fiscală.

De asemenea susține că motivarea organului fiscal, conform căreia contractele sunt încheiate în anul 2011 când operațiile taxabile desfășurate de către contribuabil sunt mult superioare celor din anii precedenți (ex anul 2011 cifra de afaceri realizată de persoană impozabilă este de 5 ori mai mare decât anul 2010), este absurdă deoarece este un fapt evident că pentru angajarea unor costuri pentru dezvoltarea activității, și precizează că în cazul unui cabinet de avocatură, sediul social are un rol de referință în ce privește credibilitatea și statutul unei astfel de activități, trebuie să dispui de resursele financiare care să susțină investițiile și deci este logic și fundamentat economic să investești în momentul când ai resursele necesare.

4. În ceea ce privește contractul de intermediere încheiat cu SC X SRL cu privire la TVA în suma de lei:

Contestatară consideră că respingerea deducerii sumei de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere rezultată din contractul de intermediere încheiat cu persoana juridică afiliată SC X SRL pentru faptul că pe baza documentelor prezentate contribuabilul nu a justificat realitatea serviciului de intermediere achitat persoanei afiliate SC X SRL este neîntemeiată din următoarele considerente:

La baza documentelor justificative întocmite au stat operațiuni economice reale iar pentru înțelegerea conținutului economic al acestora, petenta detaliază circumstanțele în care s-au desfășurat și atașează contestației anexele 4.1- 4.8 astfel:

Între contractul de prestări servicii încheiat între CA X și X SRL (anexa 4.1 la contestație) pe de o parte și contractul de asistență juridică încheiat între CA X și X SRL pe de altă parte (anexa 4.2 la contestație) există o strânsă legătură, obiectul contractului fiind în ambele cazuri "tranzacționarea restului de plată către dl. X în. Dosarul nr./...../2010". X a achiziționat terenuri de la fam. X. Pretul stabilit între cele două părți a fost plătit, cu excepția unei sume de care urma să se plătească de către X (după ce se muta de către fam. X o stație de gaz amplasată pe terenuri). Deoarece Fam. X nu a reușit să mute stația de gaz, X în final a fost obligată să ia măsuri pentru mutarea stației și a plătit cheltuielile aferente. În situația în care X nu a fost dispus să mai plătească această sumă de a dat în judecată societatea X SRL, cerând suma menționată și suplimentar dobânzi și penalități precum și daune morale (vezi anexa 4.3 la contestație). Scopul contractului încheiat între CA X și X a fost cel de a media acest

conflict între X și dl. X. Întrucât dl. X, administrator al SC X SRL era în relații bune cu fiul domnului X, s-a convenit ca X SRL să intermedieze discuțiile între CA X și fam. X. Menționăm că societatea X SRL are în obiectul de activitate codul "Alte activități de servicii suport pentru întreprinderi n.c.a.-facilitare a comunicării cu beneficiarii serviciilor". Declarația martorului X, care a intervenit pentru a stabili întâlnirea între domnul X și fam. X, atestă realitatea serviciilor prestate de către X SRL (vezi anexa 4.4 la contestație). Deoarece această intermediere a avut succes și s-a ajuns la o înțelegere autenticată notarial (anexa 4.3), Cabinetul de avocatură a facturat serviciile, conform contractului, societății X (anexa 4.5 la contestație). X SRL la rândul ei a facturat suma de (anexa 4.6 la contestație) conform prevederilor contractuale. Așa cum constată și organul fiscal, această sumă a fost plătită de către CA X prin OP nr./06.07.2011, OP nr./20.07.2011 și OP nr./20.07.2011 (anexa 4.7 la contestație; venitul și TVA aferent au fost declarate de către X SRL (anexa 4.8 la contestație). Pentru această intermediere contestația consideră că nu pot exista alte documente justificative decât convenția încheiată notarial și declarația martorului care a convenit întâlnirea între administratorului SC X SRL și fam. X (declarație depusă în anexa la contestație).

5.Referitor la stabilirea de către organele de inspecție fiscală ca nedeductibilă a TVA în suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată rezultată din facturile emise de către persoana afiliată SC X SRL în calitate de locator al spațiului situat în, str. nr....., pentru CA X în calitate de chirias, petenta consideră că fiind neantemeiată, din următoarele considerente:

>Pe toată perioada verificată, CA X a avut sediul în spațiul situat în, str. nr..... care face obiectul contractelor de închiriere între X SRL și CA X. Până la înregistrarea sediului secundar în pe data de 20.09.2012, toată activitatea aducătoare de venituri a CA X s-a desfășurat de la acest sediu.

>Cabinetul de avocatură nu este obligat să conducă o evidență a contractelor juridice. Legea avocaților nu prevede nici o obligativitate de a ține o evidență a contractelor cu furnizori și prestatori de servicii iar mențiunea organului de inspecție fiscală în sensul că aceste contracte de închiriere nu au fost înregistrate în Registratura societății induce în eroare creând impresia că doar aceste două contracte nu au fost înregistrate în registratura CA X. CA X însă nu a fost obligat și nici nu a înregistrat nici un singur contract de la vreun furnizor sau prestator de servicii în registratura sa.

În acest sens contestația atasează copie după statutul avocaților(anexa 5.1 la contestație).

>Lipsa depunerii notificării de către SC X SRL în vederea optării pentru taxarea operațiunilor de închiriere a imobilului din str..... nr....., nu constituie un motiv justificat pentru a pune la îndoială realitatea unei tranzacții atâta timp cât TVA a fost colectată de prestator, iar beneficiarul își desfășoară activitatea în spațiul respectiv, aspecte pe care contestația consideră că sunt clar dovedite. De altfel, petentul susține că prevederile Codului Fiscal da posibilitatea depunerii și cu întârziere a acestei notificări, fără să afecteze dreptul de deducere exercitat de beneficiar, pct.38 alin.3) din Normele metodologice de aplicare ale art.141 alin.3 Cod Fiscal: „Depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art. 145 – 147¹ din Codul Fiscal. În acest sens contestația atasează copie după notificarea cu nr..... din 27.08.2013(anexa 5.6 la contestație).

>Contestația susține că toate facturile emise de SC X SRL au fost înregistrate și declarate de furnizor la data emiterii lor (anexa 5.7 la contestație) dar înregistrarea și declararea facturilor s-a făcut eronat în contabilitatea CA X în luna iulie 2011.Contestația susține că înregistrarea cu întârziere a fost în dezavantajul CA X deoarece nu a dedus TVA aferent acestor facturi decât în 2011, iar pe de altă parte X SRL a colectat TVA pentru aceste

facturi in 2008, prin urmare considera organul de inspectie fiscala nu acorda dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli atat timp cat legislatia fiscala prevede clar la art. 147¹, alin. 2: „In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.”

> In decizia de impunere organul fiscal mentioneaza ca CA X si X SRL sunt parti afiliate. In codul fiscal din 2008, art. 11 se specifica "autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata" al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei". In cazul nostru insa, organul fiscal se pare ca interpreteaza aceste prevederi in sensul ca orice tranzactie intre parti afiliate este din start "dubioasa", ca in cazul tranzactiilor intre parti afiliate pe de o parte nu se acorda nici un drept de deducere a TVA si a cheltuielilor, iar pe de alta parte se colecteaza TVA si se impoziteaza venitul. Contestatarul considera ca daca organul de inspectie fiscala a avut dubii in privinta pretului stabilit intre CA X si X SRL (ceea ce nu se mentioneaza in nici un fel in procesul verbal si in decizia de impunere), conform Ordinului 222/2008 organul fiscal ar fi putut solicita in scris CA X sa intocmeasca si sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, un dosar in vederea stabilirii preturilor de transfer pe perioada inchirierii spatiului (01.01.2007-30.04.2012). O astfel de solicitare insa nu a fost formulata de catre organul fiscal.

> In concluzie, contestatarul invoca art.14 (2) din Codul de Procedura Fiscala care prevede ca "*Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal dupa continutul lor economic.*". In consecinta considera ca organul de inspectie fiscala trebuia sa ia in considerare tranzactiile de inchiriere spatiu intre X SRL si CA X, deoarece scopul economic al acestei tranzactiei este mai mult decat evident, spatiul inchiriat fiind sediul CA X.

6.Referitor la Avans achizitie bun imobil - apartament, facturadin 29.07.11 (TVA lei)

Contestatarul invoca faptul ca CA X a planificat sa-si extinda activitatea in domeniul medierii juridice a tranzactiilor imobiliare si din acest motiv a dorit achizitionarea spatiului de la SC X SRL. La momentul respectiv avea deja stagieri, iar pe strada nr. nu existau posibilitati de extindere. In plus, la momentul respectiv exista posibilitatea de a inchiria o parte din apartamentul respectiv consulatului german ceea ce ar fi insemnat costuri minime pentru sediu secundar CA X pe de o parte si avantajul de a avea o sala de discutii si spatiu pentru un loc de munca suplimentar pe de alta parte. Inchirierile inspre consulatul german ar fi fost doar pe perioade scurte, cetatenii straini urmand sa stea in Romania doar pentru cateva luni, ceea ce insemna ca CA X ar fi avut si flexibilitatea de a-si extinde activitatea si de a folosi intregul apartament pentru propriile scopuri cand considera adecvat. In consecinta, CA X a incheiat un ante-contract pentru achizitia apartamentului cu SC X SRL, iar pe baza acestui ante-contract s-a emis o factura de avans (anexa 6.1). Aceasta factura a fost inregistrata si declarata de catre ambele parti (anexa 6.2). Din motive care nu au depins de vointa CA X, achizitia apartamentului insa nu s-a realizat: deoarece SC X SRL nu a reusit sa ridice ipoteca inscrisa pe acest imobil intr-un an de zile, adica pana pe data de 31.07.2012, precum s-a convenit in cadrul antecontractului. In consecinta CA X a renuntat la achizitionarea apartamentului si s-a emis pe data de 01.08.2012 o factura de stornare (anexa 6.3). Si aceasta factura de stornare a fost inregistrata si declarata de catre CA X si X SRL (anexa 6.4).

Petenta aduce in discutie Hotararea Curtii Europene de Justitie in Cauza C-37/95, si considera faptul ca "persoana impozabila pastreaza dreptul de deducere exercitat in baza

art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, daca din circumstante care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata aceste bunuri/servicii pentru activitatea sa economica (anexa 6.5). Dreptul de deducere poate fi pastrat si in alte situatii in care achizitiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de vointa sa, astfel cum a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justitie in Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) impotriva Statului (anexa 6.6)”.

7.Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din facturile de achizitionare a materialelor pentru instalatie incalzire emise de catre SC X SRL.

Petenta contesta faptul ca organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de..... lei motivand ca C.A. X nu a prezentat situatii/devize de lucrari in vederea justificarii incorporarii materialelor in bunul imobil in care acesta isi desfasoara activitatea in scopul operatiunilor sale taxabile si astfel nu justifica cu documente exercitarea dreptului de deducere in scopul realizarii de operatiuni taxabile, invocand urmatoarele.” Lucrarile efectuate la sediul secundar CA X, pe str. (vezi punct 3), nu au continut incalzirea in sine ci doar serviciile de montare/instalare precum si caloriferele, tevile si accesoriile. Prin facturile emise de SC X SRL....., in valoare de lei si lei (anexa 7.1) au fost achizitionate pompa de circulatie, termostate, accesorii de automatizare dorite suplimentar de CA X, termomanometru, doua electropompe de circulatie si vasele de expansiune. Materialele achizitionate au fost montate de catre X SRL. Receptia incalzirii centrale a fost efectuata pe data de 01.06.2012 (anexa 7.2).”

8. Cu privire la respingerea deducerii TVA in suma de lei rezultata din factura nr...../25.11.2013 emisa in baza contractului de prestari de servicii - studii de fezabilitate incheiat cu SC X SRL.

Petenta contesta faptul ca organul de inspectie fiscala nu a acordat dreptul de deducere a TVA in suma de lei motivand ca CA X conform contractelor de asistenta juridica incheiate de catre acesta(prezentate organelor de inspectie fiscala), chetuielile cu astfel de studii sunt suportate de catre clienti, iar prin plata studiului de fezabilitate de catre persoana impozabila pentru achizitionarea unei suprafete de teren padure pentru un potential client al cabinetului se depasesc atributiile profesiei de avocat. De asemenea, contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala nici un contract de asistenta juridica incheiat cu un client al cabinetului din care sa reiasa faptul ca serviciile de fezabilitate achizitionate de la SC X SRL au fost refacturate justificand astfel utilizarea acestora in interesul operatiunilor sale taxabile. Factura fiscala, chitanta si contractul de prestari servicii emise de catre SC X SRL si prezentate de catre contribuabil echipei de inspectie fiscala sunt in copie xerox, iar pana la data incheierii prezentului act de inspectie fiscala contribuabilul nu a efectuat corectia documentelor prevazuta.

Contestatarul sustine ca incepand cu anul 2011, CA X s-a specializat pe servicii juridice in legatura cu tranzactionarea de paduri si ca C.A. X a avut si are cereri din partea mai multor clienti si potentiali clienti de a media tranzactii imobiliare de acest fel (anexa 8.1). Acesti clienti si potentiali clienti sunt inasa de acord sa plateasca servicii de mediere doar in cazul in care tranzactiile au efectiv loc. Pentru a putea evalua daca implicarea CA X in anumite tranzactii are sanse de reusita si exista posibilitatea sa aduca venituri suplimentare, CA X a convenit cu X SRL elaborarea unor studii de fezabilitate legat de mai multe oferte de paduri primite (anexa 8.2). Anexam o lista a studiilor elaborate de catre X SRL (anexa 8.3) si o copie a facturii emisa de catre X SRL, din care reiese ca este conform cu originalul, precum si dovada platii acestei facturi (anexa 8.4).

In consecinta contestatara considera ca sunt respectate prevederile art. 146 alin.1 lit. a). si ca C.A. X are dreptul la deducerea TVA deoarece a considerat aceste cheltuieli ca fiind necesare pentru dezvoltarea activitatii de tranzactionare de paduri si terenuri. Si intr-adevar, deja in anul 2011 activitatile de asistenta juridica, elaborarea de rapoarte due diligence, medieri in legatura cu tranzactionarea de paduri au adus venit de aproape lei. In anul 2012 suma aceasta s-a marit la cca. lei, iar in anul 2013 veniturile din asistenta juridica la tranzactionarea de paduri vor depasi veniturile anului precedent (anexa 8.5).

Pana in momentul de fata nu au putut fi refacturate toate aceste studii de fezabilitate, deoarece nu s-au gasit inca clienti pentru toate padurile analizate. Baza intocmirii raportului de "....." care a fost facturat de catre CA X societatii X SRL prin factura/03.10.2011 (anexa 8.6) sunt insa studiile elaborate de X SRL iar din contractele incheiate cu clientul X SRL (anexa 8.7) reiese explicit faptul ca tariful convenit contine si refacturarea studiului pentru padurile si.....,, com., judetul Atasam acest studiu refacturat clientului X SRL (anexa 8.8) precum si contractui de vanzare-cumparare care dovedeste faptul ca X SRL a achizitionat aceste paduri (anexa 8.9).

9. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile.

a).Cu privire la respingerea deducerii TVA in suma de lei achitat pentru prestarile de servicii executate de SC X SRL C.A. X anexeaza contractul de prestari servicii incheiat cu SC X SRL si planul spatiului cabinetului de avocatura(anexele 9.1.1 si 9.1.2).Contestatara sustine ca din planul spatiului reiese faptul ca acesta nu continea nici un fel de baie. X SRL a compartimentat holul astfel incat sa existe o baie cu un WC si un dus (anexa 9.1.3). Dupa finalizarea acestor servicii a fost emisa factura/14.03.2008 (anexa 9.1.4)

. Petenta considera ca prin faptul ca CA X a platit factura emisa de catre X SRL a acceptat lucrarile efectuate de catre X SRL.

In acest sens contestatara invoca art. 134¹ (7) din Codul Fiscal : "Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj [...] sunt considerate efectuate [...] la data acceptarii de catre beneficiari."

b).Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din facturile de reparatii/intretinere autoturism X.

Contestatara considera ca organul de inspectie fiscala interpreteaza eronat faptul ca in certificatul de inmatriculare al autovehicolului marca X figureaza persoana fizica X si nu C.A X, respingand deducerea TVA aferent

cheltuielilor de reparatii si intretinere, invocand urmatoarele:"<< Precum reiese din directiva 2003/127/CE (vezi anexa 9.2.2), la punctui C.1 se trece doar posesorul certificatului de inmatriculare. Doar la punctui C.4 se face referire la proprietatea vehiculului. In cazul petentei, la punctui C.4 este trecuta urmatoarea mentiune "".

Traducerea acestei mentiuni este (vezi Directiva 2003/127/CE, pagina 191) C.4 (c) "Posesorul certificatului de inmatriculare nu este identificat prin certificatul de inmatriculare ca fiind proprietarul vehiculului." Instanțele germane au clarificat ca certificatul de inmatriculare german nu constituie nici un fel de drept sau dovada de proprietate (KG Berlin, Hotarare din 12.04.2007, Az. 12 U 51/07). Certificatul de inmatriculare este doar un document administrativ, din care nu se poate deduce nici proprietarul de drept, nici posesorul. Anexam traducerea autorizata a hotararii curtii din Berlin (anexa 9.2.3). In privinta dobandarii dreptului de proprietate, codul civil german BOB specifica ca pentru dreptul de proprietate la un bun mobil sa fie transferat, cele doua parti trebuie sa ajunga la un acord si

proprietarul trebuie sa predea bunul mobil cumparatorului (vezi anexa 9.2.4 traducere autorizata). In cazul de fata faptul ca a existat acordul intre X si CA X si ca masina X a fost transferata CA X este dovedit prin factura (anexa 9.2.5). Partite au convenit asupra unui pret de ; pe factura este mentionat explicit ca livrarea autovehiculului a avut loc pe data de 06.03.2008 in si ca autovehiculul s-a receptionat de catre CA X.>>"

Deasemenea contestatara mentioneaza faptul ca in perioada 2007 - 2012 CA X a inregistrat cheltuieli de taxi in valoare de lei (anexa 9.2.6) in legatura cu transportul stagiarii CA X. In acest sens, in perioada mentionata, cabinetul de avocatura X a avut contracte cu urmatorii stagiaari: X (din 10.01.2007), X (din 01.05.2010), X (din 20.01.2011), X (din 01.04.2011) si anexeaza contractele cu respectivii stagiaari (anexa 9.2.7).

Contestatara precizeaza faptul ca asa cum arata detalierea cheltuielilor de taxi, incepand cu achizitionarea X in anul 2012 nu mai au fost inregistrate cheltuieli de taxi, deoarece aceasta masina a fost folosita de cei stagiaari a CA X pentru demersurile necesare. In acest sens petenta considera ca neacordarea dreptului de deducere pentru cheltuielile de intretinere X pe motivul existentei de cheltuieli de taxi cu o valoare totala de lei in toata perioada 2007-2012 nu este in concordanta cu legislatia fiscala.

Referitor la faptul ca organele de inspectie fiscala pretind ca pentru deducerea TVA din facturi de piese de schimb/reparatii auto, in perioada 2008-2011 ar fi fost obligatorie intocmirea foilor de parcurs, contestatara invoca faptul ca pana la sfarsitul lunii aprilie 2009, nu existau nici un fel de prevederi specifice care sa limiteze la deducere TVA sau cheltuielile aferente vehiculelor rutiere. Prin OUG nr. 34 din 11 aprilie 2009 s-a introdus la art. 145¹ o prevedere prin care se limiteaza dreptul de a deduce tva aferenta achizitiilor vehiculelor si tva aferenta achizitiilor de combustibil. Aceasta modificare legislativa, insa nu a limitat in nici un fel deducerea TVA din facturi pentru servicii de reparatii, piese de schimb etc. Doar prin OUG 24/2012, publicat in M.O. pe data de 07.06.2012, au fost introduse modificari in sensul ca "se limiteaza la% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice." si doar normele modificate prin HG nr.670/2012 din 13.07.2012 specifica la art. 145¹, punctul 145¹ ca "In vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putjn urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs." In consecinta, pentru exercitarea dreptului de deducere de catre CA X la momentul emiterii facturilor si inregistrarii lor in contabilitatea CA X nu exista obligativitatea de a intocmi foi de parcurs. Desi nu exista foi de parcurs, prin e-mailurile si intalnirile stabilite cu clientii sai, CA X poate face chiar si dovada ca masina X a fost folosita in toata perioada in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii de venituri (vezi Anexa 9.2.8).

c).Cu privire la respingerea deducerii TVA in suma de lei rezultata din factura fiscala seria/19.12.2008 emisa de catre SC X SRL, reprezentand alte servicii/produse: consultanta/dezvoltare/implementare, portal web", pe motivul ca serviciile facturate Cabinetului de avocatura X de catre SC X SRL au ca destinatie o alta persoana afiliata, respectiv SC X & X SRL (CUI) si nicidecum cabinetul de avocatura supus inspectiei fiscale, este nejustificata.

Petenta mentioneaza ca asa cum reiese din certificatul de inregistrare a acestei societati (anexata la contestatie cu nr.9.3.1), la momentul facturarii, X & X SRL nici macar nu a existat, ea fiind constituita abia in anul 2009.

Contestatarul considera ca se poate vedea ca pe site-ul respectiv se prezinta si s-a prezentat din anul 2008 cabinetul de avocatura **X** si nicidecum societatea **X & X SRL** (vezi anexa 9.3.2 la contestatie). Adresele de e-mail a CA **X** la fel au fost si sunt pe domain-ul **X - X.com** (anexa 9.3.3 la contestatie).

d). Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de **lei**, aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, respectiv:

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./29.05.2008 emisa de catre SC **X SRL**, reprezentand "cocarde"; Contestatarul considera ca „lipsit de sens” respingerea de catre organul de inspectie fiscala a TVA pe motivul ca acestea reprezinta prin definitia cocardei „o insigna sau o panglica purtate de militari la chipiu sau de civili la piept in anumite imprejurari solemne. In acest sens petentul face precizarea ca respectivele „cocarde” au fost achizitionate pentru a fi purtate de titularul Cabinetului, dl. **X**, si de catre stagiarii biroului de avocatura precum si pentru a fi oferite clientilor in scop publicitar. Deasemenea precizeaza faptul ca furnizorul SC **X SRL** este o firma care produce materiale publicitare personalizate, pagini web, tehnoredactare si grafica computerizata si exista factura fiscala emisa iar legea nu specifica alte documente suplimentare necesare deductiei TVA.

In acest sens contestatarul precizeaza ca potrivit pct.38 alin24 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal sunt cheltuielile deductibile: „cheltuielile de reclama si publicitate, care se includ in categoria cheltuielilor de reclama si publicitate si bunurile care se acorda in cadrul unor campanii publicitare ca mostre, pentru incercarea produselor si demonstratii la punctele de vanzare, precum si alte bunuri acordate cu scopul stimulării vanzarilor”;

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff......./11.05.2010 emisa de catre SC **X SRL**, reprezentand „covor aqua, covor ”; Contestatarul considera ca organul de inspectie fiscala decide fara sa motiveze in nici un fel, ca desi covoarele figureaza scriptic in listele de inventariere anuale (anexa 9.4.1 la contestatie), acestea au fost achizitionate in scopuri personale. Petentul considera ca nu este adevarata concluzia organului fiscal, deoarece aceste covoare au fost achizitionate pentru cabinetul de avocatura, ele exista si sunt folosite in interiorul cabinetului pe timpul iernii. In acest sens anexeaza la contestatie fotografia covoarelor (anexa 9.4.2).

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff......./14.10.2011 emisa de catre SC **X SRL**, reprezentand **X**”; Contestatarul sustine ca suma de lei, baza impozabila a facturi......./14.10.2011 emise de SC **X SRL**, reprezentand **X**, „este o taxa de hotel in urma careia membrii Clubului beneficiaza de tarife preferentiale (mai mici) la cazare si restaurant”. Avand in vedere ca in exercitarea profesiei de avocat si in speta CA **X** care are numerosi clienti straini, desfasurarea activitatii presupune numeroase deplasari in tara si strainatate care genereaza cheltuieli de cazare, inscrierea in acest club si plata taxei respective s-a efectuat tocmai in scopul reducerii cheltuielilor de cazare prin obtinerea unor tarife mai mici. Prin urmare contestatarul considera ca aceasta suma este o cheltuiala efectuata in scopul realizarii de venituri taxabile si este justificata cu documente (factura fiscala si chitanta), ceea ce inseamna ca si TVA-ul aferent indeplineste conditiile de deductibilitate.

- **lei** taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff......./03.12.2011 emisa de catre SC **X SRL**, reprezentand "ochelari protectie" ; Petentul precizeaza ca este vorba de ochelari de protectie pentru ecranul computerului care figureaza in listele de inventariere anuale asa cum de altfel mentioneaza si organul fiscal, exista si sunt folositi de catre titularul autorizatiei, in fiecare zi la redactarea la calculator a lucrarilor specifice desfasurarii activitatii profesionale din

cadrul cabinetului de avocatura si prin urmare considera ca aceasta achizitie a fost efectuata in scopul desfasurarii activitatii care genereaza venituri taxabile dar organul fiscal a considerat tva-ul nedeductibil.

- lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff...../14.06.2008 emisa de catre SC X SRL , reprezentand ,cazare, taxa locala, resaurant, sala conferinta. Contestatara sustine la suma de lei TVA aferenta facturii/14.06.2008 achitata cu op nr...../20.06.2008 catre SC X SRL, reprezentand cazare, taxa locala, restaurant, sala conferinte a avut loc in data de un seminar organizat de CA X pentru clientii si potentiali clienti ai sai cu tema "modificari legislative in contextul aderarii Romaniei la Uniunea Europeana, precum si oportunitati si riscuri pentru investitorii germani/maghiari". Acest seminar a avut loc la Hotelul, au fost cateva zile de prezentari pe tema mentionata mai sus.In acest sens CA X anexeaza la contestatie regulamentul campaniei de marketing precum si lista cu participantii la seminar (anexa 9.4.3 la contestatie).

- lei rezultata din factura fiscala/30.08.2010 emisa de catre SC X SRL contestatara precizeaza ca aceasta reprezinta documentatia tehnica intocmita de catre SC X SRL referitor la dezvoltarea X (anexa 9.5.1 la contestatie). CA X a refacturat aceasta cheltuiala societatii SC X & X SRL in baza contractului nr. din 02.02.2009 privind "verificarea din punct de vedere juridic a documentatiei complete referitor la dezvoltare X" (anexa 9.5.2 la contestatie) prin factura din 04.12.2009 (anexa 9.5.3) si a platit factura SRL (anexa 9.5.4). Plata sumelor convenite cu X & X SRL s-a efectuat in mai multe transe in functie de solutionarea problemelor. Astfel, plata de catre X & X SRL care cuprinde si contravaloarea facturii emise de X SRL a fost efectuata pe data de 23.09.2010.Prin desfasurarea acestei operatiuni CA X considera ca nu a depasit in nici un fel atributiile profesiei de avocat, asa cum invoca organul de inspectie fiscala.

II.Prin Decizia de impunere/31.07.2013, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P..... - Inspectie Fiscala, au stabilit suplimentar TVA in valoare de lei, si au calculat accesorii aferente TVA de plata in valoare de..... lei dobanzi si lei penalitati de intarziere.

1. Din raportul de inspectie fiscala/31.07.2013, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere/31.07.2013, cu privire la TVA in valoare de lei, contestata de CA X , rezulta urmatoarele:

In temeiul prevederilor Codului de Procedură Fiscală aprobat prin O.G. nr. 92/2003, republicată și a prevederilor H.G. nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.....Inspectie Fiscala au efectuat o inspectie fiscală generală la Cabinet de Avocatura X identificat prin CIF:, CNP:

Inspectia fiscală s-a desfășurat în baza avizului de inspectie fiscală nr./03.09.2012, comunicat contribuabilului prin posta cu confirmare de primire in data de 06.09.2012.

Obiectivele inspectiei fiscale au fost verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea și stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor, obligațiilor de plată, și a accesoriilor aferente acestora, în conformitate cu prevederile art.94, alin.(1) din O.G.nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu privire la :

1. Taxa pe valoarea adaugată aferentă perioadei 01.01.2007- 31.08.2012;

2. Impozitul pe venit, pentru anii fiscali 2007, 2008, 2009, 2010 si 2011.

X – Cabinet de Avocatura a fost inregistrata in evidenta platitorilor de taxa pe valoarea adaugata prin optiune incepand cu data de 01.01.2008, data atribuirii codului de inregistrare fiscala RO In conformitate cu evidenta contabila si documentele justificative puse la dispozitia organului de inspectie fiscala, persoana fizica verificata a realizat la data de 30.09.2007 o cifra de afaceri de lei care depaseste plafonul de scutire de taxa pe valoarea adaugata de euro/..... lei (echivalentul in lei la cursul de schimb la data aderarii) prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, fapt pentru care avea obligatia sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA in termen de 10 zile de la data atingerii sau depasirii plafonului de scutire, respectiv pana la data de 10.10.2008 prin intocmirea si depunerea declaratiei de mentiuni 070 la D.G.F.P., pentru luarea in evidenta ca platitor de taxa pe valoarea adaugata conform prevederilor art.152 alin.(6) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Urmare a celor constatate, din perspectiva taxei pe valoarea adaugata **X** Cabinet de Avocatura devine platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.11.2007.

In consecinta, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea taxei pe valoarea adaugata colectata aferenta perioadei 01.11.2007– 31.12.2007 (perioada in care contribuabilul nu colecteaza taxa pe valoarea adaugata, CA **X** inregistrandu-se prin optiune – cu intarziere - in evidenta platitorilor de taxa incepand cu data de 01.01.2008).

In ceea ce priveste taxa pe valoarea adaugata deductibila:

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila deduce eronat o taxa pe valoarea adugata in suma totala de..... lei (anexa nr. 9 la RIF), din care:

2. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere:

a). tva in suma de lei inscrisa in factura nr./30.07.2011 emisa de catre SC **X** SRL si tva in suma totala de lei in facturile de achizitii emise de furnizori diversi pentru lucrarile de investitii efectuate in spatiul situat in, str..... nr., judet(spatiu inchiriat de la persoane afiliate). Organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in anii fiscali 2011 si 2012 contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila investitii aferente sediului principal de activitate situat in, str. nr., bun imobil care era in folosinta cabinetului de avocatura astfel:

-in perioada 01.01.2007 -31.12.2007 (1 an de zile) conform contract de inchiriere incheiat cu persoana afiliata **X** SRL , CUI; suprafata inchiriată este demp;

-in perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 (1 an de zile) conform contract de inchiriere incheiat cu persoana afiliata SC **X** SRL ,; suprafata inchiriată este de mp;

-in perioada 01.01.2009 -30.06.2011 (2 ani si 6 luni) conform contract de comodat incheiat cu SC **X** SRL, suprafata inchiriatămp;

-in perioada 01.07.2011 – 30.09.2011 (3 luni) conform contract de inchiriere inregistrat la AFP sub nr./23.08.2011 incheiat de catre cabinetul de avocatura - chiras si **X** impreuna cu **X** – proprietari; suprafata inchiriată este de mp. In data de 01.10.2011 contractul de inchiriere este reziliat conform contract reziliere inregistrat la AFP sub nr...../11.11.2011;

-in perioada 01.10.2011-30.04.2012 (7 luni) conform contract de subinchiriere incheiat cu persoana afiliata SC **X** SRL; suprafata inchiriată..... mp;

-in perioada 01.05.2012-01.05.2022 conform contract de comodat incheiat de catre cabinetul de avocatura - chiras si **X** impreuna cu **X** – proprietari; suprafata inchiriată este de mp.

Organul de control precizeaza faptul ca, in conformitate cu extrasul CF nr.prezentat de catre contribuabil, bunul imobil situat in, str..... nr. este in proprietatea d-nei **X** si d-lui **X** incepand cu data de 01.07.2011, dobandit prin conventie in cota actuala de/.....

Organul de inspectie fiscala constata ca investitiile descrise si in continuare facturate incepand cu 25.07.2011 (asa cum rezulta si din anexa nr. 10 la RIF) se refera la un spatiu bun imobil apartinand titularului autorizatiei X si sotiei sale X.

In fapt, in data de 28.04.2011 Cabinetul de Avocatura X incheie contractul de prestari servicii si constructii cu societatea comerciala X SRL, avand sediul social in, str. nr....., CUI: Obiectul contractului consta in „renovarea completa a sediului cabinetului de avocatura” situat in, str..... nr., renovare ce presupune urmatoarele:

„-incalzire centrala in trei birouri, hol si baie, montarea tevilor si a aparaturii si a instalatiei de incalzire centrala;

-dizlocare sobe de tercota;

-inlocuirea unui perete , zidirea unui coridor si a unui perete despartitor;

-mutarea a usi si zidirea golurilor ramase;

-reparatia tencuielilor neafectate de lucrarile de mai sus, zugraveli;

-inlocuirea gresiilor din hol;

-renovarea baii;

-demontarea tavanului suspendat;

-inlocuire instalatiei electrice;

-inlocuirea dusumelei cu parchet, turnare de sapa;

-inlocuirea a geamuri cu geamuri termopan.”

Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala un deviz si o situatie de lucrari emis de SC X SRL, o receptie a lucrarii „renovare cabinet avocatura emisa de SC X SRL si contrasemnata de SC X SRL, factura fiscala nr./30.07.2011 in valoare de lei + tva in valoare de lei, emisa de catre SC X SRL, insotita de chitante nr./10.07.2011, nr./18.07.2011, nr./26.07.2011 si nr./30.07.2011, precum si un plan al bunului imobil suspus renovarii.

Persoana fizica autorizata achizitioneaza materiale de constructii care, conform evidentei contabile pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala (fisa de cont pentru operatiuni diverse, fisa mijloc fix), sunt incorporate in investitia efectuata la bunul imobil inchiriat situat in, str. nr., in quantum de..... lei baza impozabila si lei taxa pe valoarea adaugata aferenta. Situatie materialelor de constructie achizitionate de catre CA X reprezinta anexa nr.10 la RIF.

Precizam faptul ca materialele de constructii achizitionate de catre persoana impozabila X Cabinet de Avocatura nu se regasesc in devizul si situatia de lucrari emise de catre SC X SRL prezentate organelor de inspectie fiscala (dupa cum am precizat anterior, valoarea facturata de catre SC X SRL coincide cu valoarea lucrarilor inscrise in contractul de prestari servicii si in devizele si situatiile de lucrari intocmite).

Pentru aceste achizitii efectuate CA X nu a prezentat situatii/devize de lucrari emise de catre un alt prestator in vederea justificarii incorporarii materialelor de constructii in imobilul in cauza si nu poate justifica taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor pentru care si-a exercitat dreptul de deducere, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor: art..145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 si ale art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

3. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere inscrise in facturile emise de catre SC X SRL (tva in valoare de lei) si SC X SRL (tva in valoare delei) pentru lucrarile de investitii efectuate in spatiul situat in, str. nr.:

In fapt, in data de 28.03.2011 Cabinetul de Avocatura X incheie contractul de prestari servicii cu societatea comerciala X SRL, avand sediul social in, str. nr., CUI:..... Obiectul contractului consta in „renovarea punctului de lucru cabinetului de avocatura X” situat in, str. nr., sector, renovare ce presupune urmatoarele:

„-inlocuirea incalzirii centrale in etajul de sus format din ... birouri, hol, baie si casa scarilor”.

Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala o situatie de lucrari „incalzire centrala”, un proces verbal de receptie a lucrarii (emis in data de 01.06.2012) si facturi fiscale emise de catre prestator in perioada mai 2011 – iunie 2011 si insotite de chitante. Situatiile facturilor fiscale deduse de catre contribuabil pentru investitia efectuata la sediul secundar din, str. nr. constituie **anexa nr. 12** la RIF.

In data de 28.04.2011 Cabinetul de Avocatura X incheie contractul de prestari servicii cu societatea comerciala X SRL, avand sediul social in, str. nr., CUI: Obiectul contractului consta in „renovarea completa a punctului de lucru Cabinet de Avocatura X” situat in, str. nr., sector Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala un deviz, o situatie de lucrari emisa pentru suma de lei (valoare fara tva) in baza caruia este emisa factura fiscala nr. /29.07.2011 (pentru aceeasi suma) insotita de ch. /08.07.2011, ch. /16.07.2011, ch. /23.07.2011, ch. /29.07.2011, o receptie a lucrarii „renovare cabinet avocatura", si un si plan al bunului imobil supus renovarii.

In data de 30.04.2011 SC X SRL, RO incheie contractul de subantrepriza cu societatea comerciala SC X SRL, CUI:, pentru „renovarea completa a punctului de lucru X ”situat in locatia, str. nr., sector

Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala devize/situatii de lucrari emise serviciile efectuate, procese verbale de receptie a lucrarilor efectuate. Contractul de subantrepriza este insotit de facturi fiscale emise de catre SC X SRL insotite de chitante.

Urmare a analizei documentelor prezentate anterior, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-situatiile de lucrari prezentate de catre contribuabil sunt intocmite pentru „Valoarea totala a lucrarilor”, organele de inspectie fiscala neputand stabili cantitatea de materiale/tipul materialului de constructii incorporat, valoarea materialelor de constructii, pretul serviciilor efectuate defalcate pe fiecare tip de serviciu executat, manopera perceputa/fiecare serviciu prestat in vederea identificarii serviciilor acceptate si achitate de catre beneficia(Cabinet X);

-contribuabilul nu a prezentat un contract de vanzare cumparare/plan total al bunului imobil situat in, str. nr. in vederea stabilirii cu exactitate care parti din bunul imobil sunt alocate desfasurarii activitatii de avocatura, din situatia-relevu anexata la contractul de prestari servicii incheiat cu SC X SRL rezultand faptul ca bunul imobil supus renovarii este mult mai mare;

-in ceea ce priveste contractul de prestari servicii incheiat cu SC X SRL in data de 28.03.2011: desi in contractul intocmit este precizat faptul ca „beneficiarul va achita contravaloarea lucrarii receptionate” contribuabilul prezinta o situatie de lucrari emisa la data de 30.06.2011 in care sunt inscise „Plati efectuate” in suma totala de lei + tva; situatiile facturilor emise de catre prestator constituie anexa nr. 12.

-in ceea ce priveste contractul de subantrepriza incheiat de catre SC X SRL cu SC X SRL in data de 28.04.2011: contribuabilul prezinta o situatie de lucrari emisa la data de 09.09.2011 in care sunt inscrise „Plati efectuate” in suma totala de lei + tva, desi contractul de subantrepriza nu are nicio prevedere privind modul de efectuare a platilor;

In drept organul de inspectie fiscala constata ca au fost incalcate prevederile art. 134¹ *”Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii” alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:*

„(7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza, si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.”

-situatia de lucrari „incalzire centrala ” este emisa la data de 30.06.2012 in baza contractului de prestari servicii incheiat cu SC X SRL –prestator dar este contrasemnata de catre SC X SRL,, Romania in calitate de prestator; mentionam faptul ca receptia este semnata si stampilata de catre X in calitate de beneficiar.

-pentru perioada 28.03.2011 (data incheierii contractului de prestari servicii pentru renovare punct lucru situat in, str. nr., sector) pana la data de 01.07.2011 (data incheiere contract subinchiriere cu persoana afiliata SC X SRL) contribuabilul nu a prezentat documente care sa ateste calitatea de chirias/comodatar sau proprietar pentru efectuarea de investitii la punctul de lucru „ X ”;

-desi in perioada 01.07.2011 – 01.06.2012 (data receptiei lucrarilor efectuate in locatia situata in in, str. nr., sector) bunul imobil era inchiriat (conform contracte de inchiriere descrise anterior), CA X efectueaza lucrari de repararea și menținerea în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii care, conform prevederilor, cad in sarcina proprietarului:

In drept organul de inspectie fiscala constata ca au fost incalcate prevederile art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.136 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal

„ 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 toată durata închirierii locuinței.”

-cheltuielile cu investitiile efectuate la sediul secundar situat in, str..... nr. au fost deduse de catre contribuabil anterior deschiderii punctului de lucru (respectiv data de 20.09.2012 conform decizie nr. emisa de catre Baroul, fiind incalcate conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, respectiv prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care precizeaza :

*„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:
a) operatiuni taxabile;”*

In acest sens sunt aplicabile dispozitiile art. 210, art. 211 si art. 215 din Statutul profesiei de avocat din 25.09.2004 publicat in Monitorul Oficial, Partea I nr. 45 din 13 01.2005, si anume:

Art. 210 (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul sa isi stabileasca sediul profesional numai in circumscriptia baroului in care sunt inscrisi in Tabloul avocailor cu drept de exercitare a profesiei, oricare dintre avocatii titulari sau asociati.

(2) Avocatul isi exercita profesia la sediul principal, la sediile secundare precum si la biroul/birourile de lucru avizate de consiliul baroului.

Art. 211 (1) Formele de exercitare a profesiei de avocat au dreptul sa isi stabileasca sedii secundare in circumscriptiile barourilor din care nu fac parte.

(2) Infiintarea sediilor secundare se aproba, la cerere, de consiliul baroului in circumscriptia caruia urmeaza sa se deschida sediul secundar. Cererea va mentiona: forma de exercitare a profesiei, adresa sediului secundar, motivul deschiderii acestuia, avocatii care isi vor desfasura activitatea la sediul secundar si vechimea acestora in profesie.

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

(5) In urma aprobarii cererii de infiintare a sediului secundar, avocatul (avocatii) va achita taxa de inscriere si contributia la bugetul baroului pe raza caruia functioneaza sediul secundar, separat de taxele platite la baroul la care isi are sediul principal. Contributia la fondul C.A.A. se achita de fiecare membru al C.A.A. la filiala C.A.A. de pe langa baroului la care este inscris sediul principal.

Art. 215 (1) Sediul profesional si celelalte spatii in care avocatul isi desfasoara activitatea profesionala trebuie sa asigure pastrarea secretului profesional.

(2) Secretul profesional vizeaza toate informatiile si datele de orice tip, in orice forma si pe orice suport, furnizate avocatului de catre client in scopul acordarii asistentei juridice si in legatura cu care clientul a solicitat pastrarea confidentialitatii, precum si orice documente redactate de avocat, care contin sau se fundamenteaza pe informatiile sau datele furnizate de client in scopul acordarii asistentei juridice si a caror confidentialitate a fost solicitata de client.

(3) In scopul asigurarii secretului profesional, avocatul pastreaza lucrarile numai la sediul profesional sau in spatiile avizate in acest sens de consiliul baroului. Sediul profesional poate fi situat si in locuinta avocatului.”

Astfel, in conditiile in care normele legale care reglementeaza exercitarea profesiei de avocat il obliga pe acesta sa-si exercite activitatea numai la sedii ori birouri de lucru deschise in spatii avizate de consiliul baroului, deci sa obtina venituri in urma activitatii profesionale desfasurate in spatii avizate, normele fiscale acorda deductibilitate numai daca aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor obtinute.

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca, in perioada verificata (conform aviz inspectie), persoana fizica autorizata nu inregistreaza in evidenta contabila contributii la bugetul baroului pe raza caruia functioneaza sediul secundar, respectiv Baroul

-analizand contractele de prestari servicii incheiate cu SC X SRL si SC X SRL, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele aspecte:

-contractele sunt incheiate pentru anul 2011 cand operatiunile taxabile desfasurate de catre contribuabil sunt mult superioare celor din anii precedenti (exemplu anul fiscal 2011 cifra de afaceri realizata de persoana impozabila este de 5 ori mai mare decat in anul 2010) ;

-toate investitiile efectuate se refera la imbunatatiri de «hidroizolatie, termoizolatie, instalatie electrica, » etc..., imbunatatiri care, in fapt, revin in sarcina proprietarilor de drept ai bunurilor imobile;

-situatiile de lucrari emise de catre cele doua societati (atat pentru sediul secundar cat si pentru sediul principal al cabinetului de avocatura) sunt intocmite cu aceleasi deficiente (defalcate anterior).

In consecinta organul de inspectie fiscala constata faptul ca **X** – Cabinet de Avocatura a dedus eronat suma totala de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu investitiile pentru amenajarea, modernizarea si intretinerea imobilului proprietate a unor persoane afiliate contribuabilului(situatia facturilor fiscale deduse de catre contribuabil pentru investitia efectuata la sediul secundar situat in, str..... nr..... constituie anexa nr.12 la RIF), folosite ulterior ca sediu profesional (in baza unui contract de comodat), in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

-art.134¹ "Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii" alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(7) Prestarile de servicii care determina decontari sau plati succesive, cum sunt serviciile de constructii-montaj, consultanta, cercetare, expertiza, si alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situatii de lucrari, rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza carora se stabilesc serviciile efectuate sau, dupa caz, in functie de prevederile contractuale, la data acceptarii acestora de catre beneficiari.”

-art.145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care precizeaza :

„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

-art.156 „Evidenta operatiunilor” alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Persoanele impozabile stabilite in Romania trebuie sa tina evidente corecte si complete ale tuturor operatiunilor efectuate in desfasurarea activitatii lor economice.”

4. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din contractul de intermediere incheiat cu persoana juridica afiliata SC X SRL.

Echipe de inspectie fiscala a constatat in fapt ca intre Cabinetul de Avocatura **X** si SC **X** SRL a fost incheiat la data de 01.06.2011 un contract de intermediere in baza caruia beneficiarul (C.A. **X**) se obliga sa plateasca intermediarului(SC **X** SRL) un comision in suma de..... euro + TVA in cazul in care obiectul contractului este indeplinit pana la data de 04.07.2011.

Precizam ca obiectul contractului este „intermediere intre dl. **X** si beneficiar(C.A. **X**), in vederea realizarii unei tranzactii imobiliare in valoare de euro cu clientul beneficiarului”.

In baza acestui contract de intermediere SC **X** SRL emite un numar defacturi fiscale dupa cum urmeaza:

-ff./29.06.2011 in valoare de lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 06.07.2011;

-ff./19.07.2011 in valoare de lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 20.07.2011;

-ff./19.07.2011 in valoare de lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 20.07.2011.

Ulterior, contribuabilul(C.A. **X**) a incheiat contractul de asistenta juridica cu SC **X** SRL nr...../23.06.2011 avand ca obiect „consultanta juridica si tranzactionare rest plata catre

dl. X in dosarul/...../2010 Tribunalul.....". Onorariul este convenit pentru suma de..... lei +TVA, iar onorariul de succes nu poate depasi suma de euro. X Cabinet de Avocatura incaseaza prin banca onorariul de succes prevazut in contractul incheiat cu SC X SRL in data de 05.07.2011 (respectiv lei baza impozabila + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta).

Organul de inspectie fiscala constata faptul ca persoana impozabila nu a prezentat organelor de control niciun act juridic/document justificativ incheiat cu dl. X, desi in contractul de asistenta juridica nr./23.06.2011 incheiat cu SC X SRL se precizeaza „consultanta juridica si tranzactionare rest plata catre dl. X”.

La intrebarile formulate de catre organul de inspectie fiscala referitoare la comisionul de intermediere achitat societatii comerciale X SRL, d-nul X - titularul cabinetului de avocatura declara pe proprie raspundere urmatoarele (conform nota explicativa, intrebarea nr. 7):

-SC X SRL a achitat cabinetului de avocatura un onorariu de succes, iar CA X a achitat pentru „mediere apr. euro + tva”;

-cabinetul de avocatura „a intocmit contract si factura” pentru serviciile de intermediere prestate;

-contribuabilul a platit atat el cat si „SC X SRL, TVA + impozit”.

Urmare a documentelor prezentate organul de inspectie fiscala constata faptul ca, contribuabilul nu a justificat realitatea serviciului de intermediere (achitat persoanei afiliate SC X SRL) luand in considerare faptul ca, in conformitate cu contractul de asistenta juridica incheiat cu SC X SRL nr. 1...../23.06.2011, obiectul contractului este „.....tranzactionare rest plata catre dl. X in dosarul nr....” (ceea ce stabileste o legatura directa intre cabinetul de avocatura si dl.X).

Avand in vedere prevederile legale de mai sus coroborat cu documentele prezentate de catre contribuabil privind comisionul de intermediere achitat SC X SRL, organul de inspectie fiscala constata faptul ca serviciile facturate de catre SC X SRL nu au fost efectiv prestate si facturarea s-a efectuat doar pentru diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata a Cabinetului de Avocatura X (avand in vedere suma mare a tva de plata datorata bugetului de stat, urmare a consultantei juridice si a tranzactiei “restului de plata” catre X conform contractului incheiat cu SC X SRL).

In vederea determinarii naturii tranzactiilor efectuate de catre CA X, organul de inspectie fiscala a procedat in conformitate cu prevederile art. 6 si art. 7 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat cu modificarile si completarile ulterioare, respectiv ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal in care se precizeaza:

-“art. 6 Exercitarea dreptului de apreciere:

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

art.7 Rolul activ:

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

-„Art. 11, alin. (1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înţelesul prezentului cod, autorităţile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al tranzacţiei. În cazul în care tranzacţiile sau o serie de tranzacţii sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convenţiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacţii artificiale se înţelege tranzacţiile sau seriile de

tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate.”

Fapt pentru care **X** – Cabinet de Avocatura nu are drept de deducere a sumei totale de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile emise de persoana afiliata **SC X SRL** (“pentru “comision intermediere conform contract”) in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

-art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, care precizeaza :

„Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizițiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;”

5.Referitor la suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata rezultata din facturile emise de catre persoana afiliata SC X SRL in calitate de locator al spatiului situat in, str..... nr., pentru CA X in calitate de chiras.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in perioada verificata **X** – Cabinet de Avocatura inchiriaza spatiul situat in, str. nr. in vederea utilizarii acestuia ca birouri, dupa cum urmeaza:

In data de 01.01.2007 este incheiat contractul de inchiriere cu **SC X SRL** , CUI; contractul este intocmit pe o perioada de an de zile incepand cu data de 01.01.2007, iar la art. 3 „Pretul” sunt inscrise urmatoarele: „Pretul chiriei este echivalentul a euro +TVA, platibil in lei, la cursul BNR, din ziua facturarii. Chiria include si utilitatile.”

In data de 01.01.2008 este incheiat contractul de inchiriere incheiat cu **SC X SRL**, CUI RO; contractul este intocmit pe o perioada de ... an de zile incepand cu data de 01.01.2008, iar la art. 3 „Pretul” sunt inscrise urmatoarele:

„Pretul chiriei este echivalentul a euro +TVA , platibil in lei, la cursul BNR, din ziua facturarii. Chiria include si utilitatile.”

Pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, contribuabilul nu a prezentat niciun act additional la contractele de inchiriere incheiate cu persoana afiliata **SC X SRL** din care sa rezulte perioada de facturare.

Desi exista contractul de inchiriere incheiat pentru anul 2007 (cu incepere de la 01.01.2007), avand pretul de euro + TVA (care include si utilitatile), contravaloarea acestui contract este facturata de catre **X SRL** doar in data de 16.12.2008 [fiind emisa factura fiscala nr..... pentru suma de lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta) reprezentand „alte servicii/produse: Contravaloare chirie de la 01.01.2007 pana la 31.12.2007”]; precizam faptul ca factura fiscala s-a platit numerar in data de 18.07.2011 conform chitanta nr..... emisa de catre societate;

Desi contractul de inchiriere incheiat pentru anul 2008 incepe de la data de 01.01.2008 (avand pretul de euro + TVA care include si utilitatile), contravaloarea acestui contract este facturata de catre **SC X SRL** doar in data de 16.12.2008 [fiind emisa factura fiscala nr. pentru suma de lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta) reprezentand „alte servicii/produse: Contravaloare chirie de la 01.01.2007 pana la 31.12.2007”];

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca pe factura fiscala la coloana „Produs/serviciu”este tiparit „Alte servicii/produse: chirie” si adaugat cu pixul „+utilitati”; factura fiscala s-a platit numerar in data de 20.07.2011 conform chitanta nr..... emisa de catre societate.

Avand in vedere faptul ca:

-cele doua contracte de inchiriere incheiate de catre persoana impozabila cu persoana afiliata SC X SRL nu au inscrise pe ele un numar de inregistrare al Registraturii societatii;
- valoarea facturata de catre persoana afiliata SC X SRL nu respecta conditiile prevazute in contractele de inchiriere (semnate si stampilate de ambele parti),
-CA X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o copie dupa notificarea transmisa de societatea –locator,
-facturile fiscale emise in luna decembrie 2008 (reprezentand chirii) sunt inregistrate in evidenta contabila in luna iulie 2011 (si declarate in decontul de taxa intocmit pentru luna iulie 2011 – „regularizari taxa dedusa”,
aceste facturi nu respecta conditiile inscrise in contractele de inchiriere si au fost emise pentru diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata a Cabinetului de Avocatura X (avand in vedere suma mare a tva de plata datorata bugetului de stat in luna iulie 2011, urmare a consultantei juridice si a tranzactiei “restului de plata” catre X conform contractului incheiat cu SC X SRL).

Urmare a constatarilor prezentate anterior, organul de inspectie fiscala constata ca CA X nu are drept de deducere a sumei de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor emise de SC X SRL, avand in vedere urmatoarele considerente:

- valoarea facturata de catre persoana afiliata SC X SRL nu respecta conditiile prevazute in contractele de inchiriere (semnate si stampilate de ambele parti);

- CA X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o copie dupa notificarea transmisa de societatea –locator,

- facturile fiscale emise in luna decembrie 2008 (reprezentand chirii) sunt inregistrate in evidenta contabila in luna iulie 2011 (si declarate in decontul de taxa intocmit pentru luna iulie 2011 – „regularizari taxa dedusa”, aceste facturi nu respecta conditiile inscrise in contractele de inchiriere si au fost emise pentru diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata a Cabinetului de Avocatura X (avand in vedere suma mare a tva de plata datorata bugetului de stat in luna iulie 2011, urmare a consultantei juridice si a tranzactiei “restului de plata” catre X conform contractului incheiat cu SC X SRL).

- valoarea facturata de catre persoana afiliata SC X SRL nu respecta conditiile prevazute in contractele de inchiriere (semnate si stampilate de ambele parti),

In drept, sunt aplicabile prevederile art. 141, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, inchirierea de bunuri imobile reprezinta operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, iar pana la data incheierii actului de control, CA X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o copie dupa notificarea transmisa de vanzator (SC X SRL) depusa la organul fiscal teritorial in vederea optarii pentru taxarea operatiunilor scutite asa cum este prevazut la pct. 38 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicarea a Codului fiscal de explicitare a art. 141 alin. (3) si prevederile art.6, art.7, art.11, alin.(1) coroborat cu art.145 alin.(2) din legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

6. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta facturii de achizitie a unui bun imobil (apartament) de la persoana afiliata SC X SRL.

Organul de inspectie fiscala constata ca in data de 29.07.2011 este incheiat un antecontract de vanzare cumparare intre SC X SRL , CUI in calitate de vanzator si Cabinet Avocatura X in calitate de cumparator avand ca obiect achizitionarea unui apartament in suprafata de mp situat in, str. nr./, iar pretul stabilit de comun acord este de lei +tva, si la punctul 2 din antecontractul de vanzare cumparare incheiat se mentioneaza faptul ca „apartamentul este in prezent inchiriat pana la data de 31.07.2012”.

La data incheierii antecontractului de vanzare cumparare este emisa factura fiscala nr. /29.07.2011 pentru suma de lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta). Conform conditiilor contractuale, diferenta de pret in suma de lei + TVA „urmeaza sa fie achitata de catre cumparator pana la

data semnării contractului de vânzare cumpărare în forma autentică dar nu mai târziu de 31.07.2012”. Precizăm faptul că antecontractul de vânzare cumpărare nu este autenticat notarial, fiind semnat și stampilat doar de către părțile afiliate implicate în tranzacție.

În urma verificărilor efectuate organele de inspecție fiscală au constatat faptul că în data de 01.08.2012 SC X SRL emite factura fiscală prin care este stornat avansul acordat pentru achiziția bunului imobil apartament situat în, str. nr...../....., respectiv lei (baza impozabilă) + lei (taxa pe valoarea adăugată aferentă).

Organul de inspecție fiscală precizează faptul că în perioada 29.07.2011 (data încheiere antecontract) – 01.08.2012 (data stornare avans bun imobil) CA X nu evidențiază nicio plată către SC X SRL reprezentând contravaloarea avans bun imobil – apartament. Totodată organul de control, în baza art. 106 alin. (1) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, solicită contribuabilului informații despre necesitatea acestei achiziții în folosul operațiunilor taxabile. În acest sens, CA X a prezentat organelor de inspecție fiscală un referat întocmit în data de 29.06.2011 în care sunt precizate motivele care au dus la încheierea antecontractului de vânzare – cumpărare a unui apartament.

Având în vedere cele descrise anterior, coroborat cu documentele prezentate de către contribuabil privind antecontractul de vânzare cumpărare încheiat cu SC X SRL, organul de inspecție fiscală a constatat că tranzacția descrisă anterior nu s-a realizat efectiv, operațiunea fiind doar pentru diminuarea taxei pe valoarea adăugată de plată a Cabinetului de Avocatură X din luna iulie 2011, și în baza prevederilor art.6 și art.7 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală republicat cu modificările și completările ulterioare, respectiv ale art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, X – Cabinet de Avocatură a dedus eronat suma totală de lei având în vedere faptul că tranzacția de achiziție a unui bun imobil (inclusiv plată în avans) nu s-a efectuat, încălcând prevederile legale ale art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

7. Suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată fără drept de deducere rezultată din facturile de achiziționare a materialelor pentru instalație încălzire emise de către SC X SRL.

În urma verificărilor efectuate organul de inspecție fiscală a constatat faptul că persoana impozabilă înregistrează în evidența contabilă (fișă de cont pentru operațiuni diverse și fișă mijlocului fix) sub titlul generic „instalație încălzire centrală” materiale pentru instalație încălzire pe care organele de inspecție fiscală nu le-au putut identifica (luând în considerare faptul că, în investițiile efectuate la cele bunuri imobile sediu principal și sediu secundar, instalațiile de încălzire au fost reabilitate de către SC X SRL și SC X SRL).

În fapt, în data de 15.11.2011 contribuabilul achiziționează de la SC X materiale instalație încălzire în suma de lei (baza impozabilă) + lei (taxa pe valoarea adăugată) după cum urmează:

-ff. /15.11.2011 în suma de lei (baza impozabilă) + lei TVA reprezentând contravaloare „cazan otel, vas expansiune vertical, contactor, etc...”

-ff..... /15.11.2011 în suma de lei (baza impozabilă) + lei TVA reprezentând contravaloare „termostat, supapă siguranță, cuplu pompa circulație, valvă descărcare de siguranță, etc...”.

C.A. X nu a prezentat situații/devize de lucrări în vederea justificării incorporării materialelor în bunul imobil în care acesta își desfășoară activitatea în scopul operațiunilor sale taxabile și astfel nu justifică cu documente exercitarea dreptului de deducere în scopul realizării de operațiuni taxabile fiind încălcate prevederile: art. 134¹ alin. (7), art.145

alin.(2) lit.a) si ale art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Organul de control precizeaza faptul ca persoana impozabila nu a prezentat proces verbal de receptia lucrarii de „instalatie incalzire”, iar in nota explicativa data la solicitarea organelor de inspectie fiscala (intrebarea nr. 18) dl. **X** a declarat faptul ca „instalatia functioneaza si am un cazan de rezerva. Nu stiu anul”. Desi mijlocul fix achizitionat figureaza in listele de inventariere intocmite pentru anul fiscal 2011, conform evidentei contabile – fisa mijlocului fix „instalatie incalzire”, pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, nu s-a efectuat procesul verbal de punere in functiune (in vederea calculului amortizarii mijlocului fix).

Avand in vedere prevederile legale mentionate anterior, organul de inspectie fiscala constata faptul ca contribuabilul nu are drept de deducere pentru suma de lei taxa pe valoarea adaugata rezultata din achizitionarea materialelor pentru instalatie incalzire.

8. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din factura nr./25.11.2011 emisa in baza contractului de prestari servicii – studii fezabilitate incheiat cu SC X SRL, CF:

Urmare a verificarilor efectuate organul de inspectie fiscala constata faptul ca in data de 01.10.2011 a fost incheiat contractul de prestari servicii intre SC **X** SRL, CUI:, in calitate de prestator si CA **X** in calitate de beneficiar.

Obiectul contractului consta in „elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achizitionarea de catre un client al cabinetului a unor suprafete de teren cu padure in Romania”. Pretul contractului pentru serviciile prestate este de lei + tva.

In data de 25.11.2011 SC **X** SRL emite factura fiscala nr./25.11.2011 pentru suma de lei (baza impozabila) +..... lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta) si chitanta nr./22.12.2011 (documente justificative prezentate in copie xerox).

Totodata, organele de inspectie fiscala au constatat urmatoarele:

-conform contractelor de asistenta juridica incheiate cu diverse persoane juridice si fizice prezentate de catre contribuabil organelor de inspectie fiscala, la capitolul „Cheltuieli” este mentionat faptul ca „cheltuielile aferente activitatilor mentionate vor fi suportate de client separat de plata onorariului” (Ex. Contractul de asistenta juridica nr./23.06.2011 incheiat cu SC **X** SRL – anexa nr. 13).

La intrebarea organelor de inspectie fiscala „Ce clienti ai cabinetului au solicitat efectuarea unui studiu de fezabilitate si precizati modalitatile de decontare; justificati cu documente”, contribuabilul a raspuns : „Nu se poate face nicio oferta fara un astfel de studiu; se analizeaza amenajamentele si se face o sinteza ce se anexeaza la oferta. Studiul este facut pentru cabinet in vederea efectuarii de oferte.”

In concluzie, conform contractelor de asistenta juridica incheiate de catre CA **X** (prezentate organelor de inspectie fiscala), cheltuielile cu astfel de studii sunt suportate de catre clienti.

De asemenea, organul de control constata faptul ca prin plata studiului de fezabilitate de catre CA **X** pentru achizitionarea unei suprafete de teren- padure pentru un potential client al cabinetului, se depasesc atributiile profesiei de avocat.

-Contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala nici un contract de asistenta juridica incheiat cu un client al cabinetului din care sa reiasa faptul ca serviciile de fezabilitate achizitionate de la SC **X** SRL au fost refacturate justificand astfel utilizarea acestora in interesul operatiunilor sale taxabile, fiind astfel incalcate prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

-pentru serviciile achizitionate contribuabilul nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora s-au stabilit serviciile efectuate de catre SC **X** SRL acceptate de catre persoana impozabila in calitate de beneficiar, fiind incalcate

prevederile art. 1341 "Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii", alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

-factura fiscala, chitanta si contractul de prestari servicii emise de catre SC X SRL si prezentate de catre contribuabil echipei de inspectie fiscala sunt in copie xerox, fiind incalcate prevederile art.146 „Conditii de exercitare a dreptului de deducere” alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare coroborat cu punctul 46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare.

In consecinta avand in vedere prevederile legale mentionate anterior coroborate cu precizarile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala constata ca persoana impozabila nu are drept de deducere pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata rezultata din factura fiscala nr.25.11.2011 emisa in baza contractului de prestari servicii – studii fezabilitate din data de 01.10.2011 incheiat cu SC X SRL.

9. Suma de..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, respectiv:

a). TVA in valoare de lei aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./14.03.2008 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „compartimentare baie”. Contribuabilul nu prezinta contract de prestari servicii, devize/situatii de lucrari, procese verbale de receptie finala sau partiala emise de catre SC X SRL in calitate de prestator in vederea justificarii incorporarii materialelor intr-unul din sediile cabinetului de avocatura si nu poate justifica taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor pentru care si-a exercitat dreptul de deducere, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor: art. 134¹, alin. (7), art.145 alin.(2) lit.a) si ale art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

b). TVA in valoare de..... lei aferent facturilor de reparatii/intretinere X. Suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din cheltuieli de intretinere auto este compusa din urmatoarele:

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./05.12.2008 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „alte servicii/produse:anvelope bucati”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./02.05.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „set placute frana, senzor uzura frana,”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff...../19.07.2011 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „alte servicii/produse:/...../..... buc,/...../.....buc, jante aliaj buc, jante aliaj buc.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./30.07.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „lucrari de reparatii conform deviz auto ...”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./03.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope Pirelli, jante bucata....” ;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./04.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope, jante..... bucata.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./05.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope, jante..... bucata.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./06.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope....., jante bucata.....”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./07.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope, jante bucata.....”.

In ceea ce priveste taxa pe valoare adaugata deductibila aferenta cheltuielilor de intretinere/reparatii, efectuate cu autoturismul in valoare totala de lei, in baza prevederilor art.145, alin.2, lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala constata faptul ca CA X nu are drept de deducere a TVA din urmatoarele considerente :

Urmare a verificarilor efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in data de 06.03.2008 cu factura nr.....emisa de este achizitionat autoturismul in suma de euro (..... euro baza impozabila + euro tva). In evidenta contabila contribuabilul inregistreaza achizitia autoturismului la valoarea neta inscrisa pe factura emisa (respectiv suma de lei), iar pe decontul de taxa intocmit pentru perioada fiscala ianuarie –martie 2008 este declarata atat la randul din cadrul indicatorului „Taxa pe valoarea adaugata colectata -„Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata tva (taxare inversa” cat si la randul..... din cadrul indicatorului „taxa pe valoarea adaugata deductibila -„Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata tva (taxare inversa)”. De asemenea, contribuabilul declara achizitia efectuata in declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri – cod intocmita pentru trimestrul I-2008.

Conform talonul autoturismului prezentat de catre persoana impozabila la solicitarea organelor de inspectie fiscala (anexa nr. 14), organul de control constata faptul ca autoturismul achizitionat este inmatriculat in..... pe persoana fizica X, cu domiciliul in....., Avand in vedere neconcordantele existente intre factura fiscala emisa si talonul autorurismului..... (respectiv factura fiscala este emisa pe Cabinet Avocatura X, si inmatricularea autoturismului este facuta pe persoana fizica cu domiciliul in.....), titularul cabinetului a declarat in nota explicativa – intrebarea nr. 20, faptul ca: „masina fiind platita integral de catre mine, firma X a fost de acord sa se factureze pe cabinet intrucat urma sa satisfaca necesarul de transport pentru avocatura.”; de asemenea, autoturismul a fost inmatriculat pe persoana fizica cu domiciliul in de la data achizitiei (nota explicativa, intrebarea nr. 21).

Totodata organul de inspectie fiscala constata faptul ca persoana impozabila, in perioada 01.01.2007-01.05.2009 nu a intocmit 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) pentru a justifica folosirea autoturismului achizitionat in interesul operatiunilor sale taxabile (cu toate ca inregistreaza cheltuieli cu combustibilul).Organul de inspectie fiscala constata deasemenea ca in perioada verificata 01.01.2007-31.08.2012, contribuabilul inregistreaza in evidenta contabila la capitolul “Plati”, cheltuieli cu “deplasare taxi”. Deasemenea organul de control constata un numar mare de achizitii de jante auto(..... bucati) si anvelope auto(.....bucati), efectuate de la persoane afiliate (SC X SRL si SC X SRL) precum si valoarea mare a lucrarilor de reparatii efectuate la autoturismul proprietate personala a d-lui X.

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, contribuabilul nu a prezentat un contract de inchiriere/comodat

incheiat intre persoana fizica **X** cu domiciliul in, (conform talon prezentat - proprietarul autoturismului **X**) si Cabinetul de Avocatura **X**, CUI:

c). TVA in valoare de..... lei aferenta unei baze impozabile de..... lei rezultata din ff.seria/19.12.2008 emisa de catre SC **X** SRL, reprezentand „alte servicii/produse: consultanta/dezvoltare/implementare portal web www.....-.....”.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca persoana impozabila este persoana afiliata si cu SC **X & X** SRL , CUI..... (incadrandu-se in prevederile art. 7, pct. 21, lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal). In fapt, administratorul SC **X & X** SRL sunt **X** si **X** – sotia si fiul titularului cabinetului de avocatura, iar asociatii societatii comerciale amintite sunt **X** -sotia persoanei impozabile si **X** - fiu. Precizam faptul ca beneficiarul real serviciilor de consultanta/dezvoltare/implementare a portalului web achizitionat de catre CA **X** de la persoana afiliata SC **X** SRL este, in fapt, SC **X & X** SRL , CUI, portalul web facand referinta la serviciile oferite de societatea comerciala precizata anterior (respectiv SC **X & X** SRL , CUI) si nicidecum la serviciile Cabinetului de Avocatura **X**, CUI:

Datorita faptului ca serviciile facturate Cabinetului de Avocatura **X** de catre persoana afiliata SC **X** SRL au ca destinatie o alta persoana afiliata (beneficiarul real fiind SC **X & X** SRL , CUI) si nicidecum cabinetul de avocatura supus inspectiei fiscale, contribuabilul nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei in conformitate cu prevederile art..145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

d). TVA in valoare totala de lei
..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, respectiv:

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./29.05.2008 emisa de catre SC **X** SRL , reprezentand „cocarde”; Contribuabilul nu a prezentat documente suplimentare prin care sa justifice achizitia in interesul activitatii desfasurate (consultanta juridica), cocardele reprezentand prin definitie o “insignă sau panglică (de obicei în culorile naționale) purtată de militari la chipiu sau de civili la piept în anumite împrejurări solemne. / emblemă care reprezintă un partid, un curent”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./11.05.2010 emisa de catre SC **X** SRL, reprezentand „covor aqua, covor”; desi obiectele achizitionate figureaza scriptic in listele de inventariere anuale efectuate de catre contribuabil, acestea au fost achizitionate in scopul utilizarii personale a titularului autorizatiei;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff...../14.10.2011 emisa de catre SC **X** SRL , reprezentand „.....”; Avand in vedere faptul ca **X** este un club din cadrul **X** ai carui membrii beneficiaza de rezervari la restaurante si cazare cu tarife preferentiale la **X** si in lantul **X**, cat si in hotelurile-partener din intreaga tara, documentele prezentate de catre contribuabil nu justifica faptul ca aceasta cheltuiala a fost efectuata in interesul operatiunilor sale taxabile.

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./03.12.2011 emisa de catre SC **X** SRL , reprezentand „ochelari protectie”; desi bunul achizitionat figureaza scriptic in listele de inventariere anuale efectuate de catre contribuabil, organele de inspectie nu au putut indentifica achizitia efectuata, acestia fiind de fapt achizitionati in scopul utilizarii personale a titularului autorizatiei;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./14.06.2008 emisa de catre SC **X** SRL -, reprezentand „cazare, taxa locala, resaurant, sala conferinta”. Precizam faptul ca in factura fiscala

intocmita de catre SC X SRL - nu este precizat numarul de persoane carora le sunt destinate serviciile achizitionate de catre cabinetul de avocatura. Persoana impozabila nu a prezentat alte documente care sa justifice participarea la conferinta (invitatii la conferinta, tematica/obiectul conferintei, confirmarea prezentei contribuabilului – delegatie vizata de catre organizatori). Avand in vedere documentele prezentate contribuabilul nu justifica faptul ca aceasta cheltuiala a fost efectuata in interesul operatiunilor sale taxabile. La solicitarea organelor de inspectie fiscala de a prezenta documente suplimentare privind factura fiscala emisa de catre SC X SRL -, contribuabilul a raspuns in nota explicativa data (intrebarea nr. 10): „Nu mai stiu cu cine am fost”.

Prin achizitionarea bunurilor si serviciilor enumerate mai sus contribuabilul a incalcat prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

e).TVA in valoare totala de lei

suma de lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff. nr./30.08.2010 emisa de catre SC X SRL si reprezentand „intocmire documentatie tehnica obtinere certificat urbanism”.

La intrebarea organelor de inspectie fiscala „Puteti prezenta documente suplimentare din care sa rezulte necesitatea obtinerii documentatiei pentru certificatul de urbanism in interesul activitatii desfasurate de dvs.”, contribuabilul a raspuns : „Nu stiu.”

Conform contractelor de asistenta juridica incheiate cu diverse persoane juridice si fizice prezentate de catre contribuabil organelor de inspectie fiscala, la capitolul „Cheltuieli” este mentionat faptul ca „cheltuielile aferente activitatilor mentionate vor fi suportate de client separat de plata onorariului” (Ex. Contractul de asistenta juridica nr./23.06.2011 incheiat cu SC X SRL – anexa nr. 13).

In concluzie, conform contractelor de asistenta juridica incheiate de catre CA X (prezentate organelor de inspectie fiscala), chetuielile cu astfel de studii sunt suportate de catre clienti.

De asemenea, prin plata serviciilor privind obtinerea documentatiei necesare obtinerii unui certificat de urbanism de catre persoana impozabila se depasesc atributiile profesiei de avocat astfel cum sunt precizate in art. 3 alin. (1) din Legea nr. 51/1995 pentru organizarea si exercitarea profesiei de avocat.

Organul de inspectie fiscala constata ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ (autorizatie de construire, proiect constructii, avize, etc...) emise pe numele Cabinetului de Avocatura X din care sa rezulte faptul ca persoana impozabila a efectuat sau are in derulare investitii referitoare la edificarea unui bun imobil – proprietate a cabinetului.

In consecinta avand in vedere prevederile legale mentionate anterior coroborate cu precizarile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, contribuabilul nu justifica faptul ca aceasta cheltuiala a fost efectuata in interesul operatiunilor sale taxabile si deci nu are drept de deducere pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata rezultata din intocmirea documentatiei tehnice pentru obtinerea certificatului de urbanism.

III. Luand in considerare constatarile organului fiscal emitent al actului administrativ-fiscal contestat, sustinerile contestatorului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Persoana impozabila Cabinet Avocatura X cu domiciliul fiscal in, str..... nr....., jud..... are ca obiect de activitate „Activitati juridice” cod CAEN.....

Perioada verificata 01.01.2007-31.08.2012.

Inspectia fiscala s-a desfasurat in baza avizului de inspectie fiscala nr..... din 03.09.2012. Obiectivele inspectiei fiscale au fost verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea și stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor, obligațiilor de plată, și a accesoriilor aferente acestora, în conformitate cu prevederile art.94, alin.(1) din O.G.nr.92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu privire la :

1. Taxa pe valoarea adaugată aferentă perioadei 01.01.2007- 31.08.2012;
2. Impozitul pe venit, pentru anii fiscali 2007, 2008, 2009, 2010 si 2011.

1).Referitor la argumentele contestatarei privind aspectele de ordin procedural:

a). Referitor la exceptia ridicata de CA X cu privire la faptul ca prin Avizul de inspectie fiscala nr..... din 03.09.2013 echipa de inspectie fiscala a supus contribuabilul la o verificare a cabinetului pe o perioada de 5 ani, incalcand prevederile art.98 din Codul de procedura fiscala referitoare la perioada supusa inspectiei, se retin urmatoarele:

Potrivit Art. 98 „Perioada supusă inspectiei fiscale” :

„(1) Inspectia fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale.

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

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

- a) există indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat;*
- b) nu au fost depuse declarații fiscale în interiorul termenului de prescripție;*
- c) nu au fost îndeplinite obligațiile de plată a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și altor sume datorate bugetului general consolidat.”*

Prin urmare, se retine ca textul de lege invocat mai sus prevede faptul ca daca sunt indicii privind diminuarea impozitelor, taxelor și a altor sume datorate bugetului general consolidat, inspectia fiscală se poate extinde pe perioada de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale, respectiv pe ani.

Deasemenea, din Raportul de inspectie fiscala se retine faptul ca contestatara prin depasirea plafonului de TVA, prevazut la art.152 alin.(1) din Legea nr.571/2003, la data de 30.09.2007, avea obligatia inregistrarii in scop de TVA pana la data de 10.10.2007 si devenea platitor de taxa pe valoare adugata incepand cu data de 01.11.2007, ori CA X prin optiune s-a inregistrat ca platitor de TVA doar din 01.01.2008, diminuindu-si astfel taxa pe valoare adugata de plata cu suma de lei.

Totodata se retine ca textele de lege invocate de contestatara (respectiv art.98, art.101 si art.102 din Codul de procedura fiscala) nu prevad in mod expres obligativitatea prezentarii indicilor care au determinat emiterea avizului pe perioada prescriptiei, respectiv peani.

Prin urmare, sustinerea contestatarei ca organul fiscal nu motiveaza in avizul de inspectie fiscala motivele pentru care extinde perioada inspectiei fiscale la ani, si prin urmare acest fapt reprezinta o nelegalitate, nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

b). Referitor la exceptia ridicata de Cabinet de avocatura X cu privire la faptul ca organele de inspectie fiscala au incalcat dispozitiile art.9 si art.107 din Codul de procedura fiscala, intrucat nu au predat proiectul de Raport de inspectie fiscala catre contribuabil, in baza caruia aceasta sa cunoasca concret care anume sunt punctele verificate si daca acestea suscita anumite clarificari sa poata exercita in concret colaborarea cu organul fiscal in mod eficient .Prin urmare nu a putut *sa-si exprime punctul de vedere in scris* iar o "imensa masa probatorie" nu a putut fi administrata in perioada inspectiei fiscale ci odata cu depunerea contestatiei.

Se retin prevederile art.9 alin.(1) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

"Dreptul de a fi ascultat

(1) Inaintea luarii deciziei organul fiscal este obligat sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere cu privire la faptele si implejurarile relevante in luarea deciziei."

coroborate cu cele ale art.107 alin.(2) din acelasi act normativ, care stipuleaza:

"(2) Organul fiscal prezinta contribuabilului proiectul de raport de inspectie fiscala, care contine constatarile si consecintele lor fiscale, acordandu-i acestuia posibilitatea de a-si exprima punctul de vedere potrivit art. 9 alin.(1), cu exceptia cazului in care bazele de impozitare nu au suferit nicio modificare in urma inspectiei fiscale sau a cazului in care contribuabilul renunta la acest drept si notified acest fapt organelor de inspectie fiscala".

Avand in vedere prevederile legale mentionate mai sus, se retine ca organele de inspectie fiscala, la incheierea inspectiei fiscale, vor prezenta contribuabilului constatarile si consecintele lor fiscale, avand totodata obligatia ca inaintea luarii unei decizii sa asigure contribuabilului posibilitatea de a-si exprime punctul de vedere cu privire la acestea.

Prin urmare, se retine ca textul de lege invocat mai sus, nu prevede in mod expres obligativitatea „predarii” proiectului de Raport de inspectie fiscala, respectiv obligativitatea prezentarii in scris, ci poate fi si o prezentare verbala a constatarilor si consecintelor fiscale.

Or, din documentele existente la dosarul cauzei se retine faptul ca prin adresa "instiintare discutie finala", emisa in data de 18.07.2013 si semnata de luare la cunostinta de domnul X, organele de inspectie fiscala au instiintat contribuabilul ca in data de 22.07.2013, ora va avea loc discutia finala asupra constatarilor si consecintelor fiscale, cu precizarea ca are posibilitatea exprimarii in scris a punctului de vedere cu privire la constatarile organelor de inspectie fiscala, in conformitate cu prevederile art.9 alin.(1) si art.107 alin.(4) din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, se retine faptul ca urmare discutiei finale contestatara si-a exprimat punctul de vedere fata de constatarile echipei de inspectie fiscala(anexa nr.20 la Raportul de inspectie fiscala).

Astfel, se retine ca societatea nu a fost prejudiciata in dreptul de a fi ascultata si informata pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale si, mai mult, aceasta si-a exercitat dreptul de a formula punct de vedere cu privire la constatarile organelor de inspectie fiscala rezultate in urma inspectiei fiscale efectuate.

Prin urmare, argumentul societatii potrivit caruia organele de inspectie fiscala nu au predat proiectul de Raport de inspectie fiscala catre contribuabil, in baza caruia aceasta „sa-

si exprime punctul de vedere in scris”, organul de control rezumandu-se la a comunica verbal constatarile inspectiei fiscale, nu poate fi retinut in solutionarea favorabila a contestatiei.

2.Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferent lucrarilor de investitii efectuate la spatiul situat in str..... nr.....

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de lei (compusa din suma de lei tva inscrisa in factura nr...../30.07.2011 emisa de SC X SRL si suma de lei tva inscrisa in facturile de achizitii emise de furnizori diversi) pentru lucrarile de investitii in spatiul inchiriat in str..... nr....., in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze in ce masura aceste servicii au fost prestate efectiv, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC X SRL si alti furnizori, reprezentand investitii aferente sediului principal de activitate situat in, str. nr., bun imobil care era in folosinta cabinetului de avocatura astfel:

-in perioada 01.01.2007 -31.12.2007 (1 an de zile) conform contract de inchiriere incheiat cu persoana afiliata SC X SRL , CUI; suprafata inchirziata este de mp;

-in perioada 01.01.2008 – 31.12.2008 (1 an de zile) conform contract de inchiriere incheiat cu persoana afiliata SC X SRL , CUI; suprafata inchirziata este de mp;

-in perioada 01.01.2009 -30.06.2011 (2 ani si 6 luni) conform contract de comodat incheiat cu SC X SRL, suprafata inchirziata mp;

-in perioada 01.07.2011 – 30.09.2011 (3 luni) conform contract de inchiriere inregistrat la AFP sub nr./23.08.2011 incheiat de catre cabinetul de avocatura - chiras si X impreuna cu X – proprietari; suprafata inchirziata este de mp. In data de 01.10.2011 contractul de inchiriere este reziliat conform contract reziliere inregistrat la AFP sub nr./11.11.2011;

-in perioada 01.10.2011-30.04.2012 (7 luni) conform contract de subinchiriere incheiat cu persoana afiliata SC X SRL; suprafata inchirziata..... mp;

-in perioada 01.05.2012-01.05.2022 conform contract de comodat incheiat de catre cabinetul de avocatura - chiras si X impreuna cu X – proprietari; suprafata inchirziata este de mp.

Organul de inspectie fiscala constata faptul ca , in conformitate cu extrasul CF nr. prezentat de catre contribuabil, bunul imobil situat in, str. nr. este in proprietatea d-lui X si a sotiei X, incepand cu data de 01.07.2011, dobandit prin conventie in cota actuala de .../....

-desi in contractul de comodat incheiat in data de 01.01.2009 cu SC X SRL (valabil pana la data de 01.07.2011) in cadrul capitolului IV „Obligatiile comodatarului” se stipuleaza faptul ca „comodatarul se obliga sa utilizeze bunul, avand obligatia de a nu aduce stricaciuni sau modificari acestuia.....”, potrivit documentelor prezentate, CA X aduce imbunatatiri la bunul imobil inchiriat;

-in perioada in care se deruleaza lucrarile de investitii la bunul imobil situat in, str. nr. bunul imobil era inchiriat (conform contractelor descrise

anterior), CA X efectueaza lucrari de reparare și mentinere în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii inchiriate care, conform prevederilor art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.136 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cad in sarcina proprietarului.

In acest sens, organul de inspectie fiscala intocmeste „fisa investigatiilor pe teren”, anexa la Raportul de inspectie fiscala.

Deasemenea, organele de inspectie fiscala au avut in vedere si informatii fiscale existente in baza de date a ANAF, constatand faptul ca proprietarii nu au declarat la organul fiscal teritorial venitul brut realizat, reprezentand valoarea investitiei efectuata la bunul imobil situat in, str. nr.....

Urmare a analizarii documentelor prezentate de contestatar in perioada desfasurarii inspectiei fiscale, a informatiilor fiscale din baza de date a ANAF si avand in vedere faptul ca proprietarii imobilului din str..... nr..... sunt persoanele fizice X cu sotia X si totodata la adresa mentionata mai figureaza si alte trei persoane juridice inregistrate cu sediul in acelasi bun imobil, organele de inspectie fiscala au constatat ca investitiile descrise in continuare, facturate incepand cu 25.07.2011 (asa cum rezulta si din anexa nr.10 la Raportul de inspectie fiscala) se refera la un spatiu bun imobil apartinand titularului autorizatiei X si sotiei sale X.

Astfel, in temeiul prevederilor art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 coroborat cu prevederile art. 62 din Legea nr. 571/2003 si cu prevederile pct.136 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au constatat ca achizițiile efectuate de CA X de la SC X SRL si alti furnizori, in valoare totala de lei si TVA delei, inregistrate in evidentele contabile ale CA X, nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC X SRL si alti furnizori, inregistrate in evidentele contabile astfel:

- in data de 30.07.2011 persoana impozabila CA X a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de servicii in valoare de lei baza impozabila +..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta in baza facturii nr./30.07.2011 emisa de SC X SRL.

Factura reprezentand lucrarile de investitii la spatiul situat in, str. nr., judet inregistrata in jurnalul de cumparari de catre CA a fost emisa de SC X SRL in baza contractului din 28.04.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de beneficiar si SC X SRL, avand sediul social in, str. nr., CUI:, in calitate de executant.

Obiectul contractului il reprezinta: „renovarea completa a sediului cabinetului de avocatura” situat in, str. nr.;valoarea contractuala este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Conform chitantelor/10.07.2011, nr./18.07.2011, nr./26.07.2011 si nr./30.07.2011 existente in copie la dosarul contestatiei, persoana impozabila CA X a platit factura catre SC X SRL.

Pentru serviciile prestate de SC X SRL contribuabilul a prezentat devizul si situatia de lucrari emise de catre o alta societate comerciala in calitate de prestator, respectiv SC X SRL.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare.

In raspuns la intrbarea nr.11 la nota explicativa, dat pe proprie raspundere domnul X titular cabinet avocatura, justifica aceste neconcordanțe prin faptul ca „este vorba de acelasi brocar”.

Receptia lucrarii „renovare cabinet avocatura” este efectuata la data de 01.06.2012, este emisa de SC X SRL X si este contrasemnata de catre SC X SRL,, Romania in calitate de prestator; iar receptia este semnata si stampilata de catre Cabinet Avocatura X in calitate de beneficiar;

- in perioada iulie-noiembrie 2011, persoana impozabila achizitioneaza materiale de constructii care, conform evidentei contabile pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala (fisa de cont pentru operatiuni diverse, fisa mijloc fix), sunt incorporate in investitia efectuata la bunul imobil inchiriat situat in, str. nr., in cuantum de..... lei baza impozabila si lei taxa pe valoarea adaugata aferenta. Situatiile facturilor de achizitionare inregistrate de catre CA X este prezentata in anexa nr.10 la RIF.Facturile mentionate anterior au fost emise de diversi furnizori, dar persoana impozabila nu depune si alte documente(contracte, devize de lucrari s.a.) din care sa reiese punerea in opera a acestor materiale.

In contestatia formulata CA X sustine urmatoarele:

> Cabinetul de avocatura X are sediul in spatiul mentionat de la constituirea sa in anul 2003 (anexa 2.1 la contestatie), in care isi desfasoara activitatea profesionala generatoare de venituri impozabile.

> Lucrarile au fost efectuate de catre societatea X SRL, o persoana impozabila romana, inregistrata in scopuri de TVA care la randul sau a colectat TVA.

> Pentru lucrarile efectuate CA X detine documentele justificative prevazute la art. 155 din C.F., respectiv facturi fiscale precum si alte documente justificative care demonstreaza realitatea operatiunilor.

> Prestatorul a declarat toate facturile emise CA X (anexa 2.2 la contestatie).

> Precum reiese din contractul de prestari servicii, incheiat intre X SRL si Cabinetul de Avocatura X si receptia lucrarilor (anexa 2.3 la contestatie), lucrarile au fost efectuate in, str. nr., unde CA X are sediul de la constituirea sa in anul 2003. De la constituirea sa si pana la incheierea contractului de prestari servicii cu X SRL, CA X nu a efectuat decat o singura alta lucrare cu o valoare de lei (punctul 9.1) la sediul sau. Lucrarile contractate in anul 2011 au fost efectuate pentru a adapta sediul CA X la necesitatile CA X care de-a lungul timpului s-au schimbat.

Contestatorul ataseaza la contestatie planul spatiului si poze ale spatiului folosit de catre CA X pentru activitatea sa inainte de efectuarea lucrarilor si dupa efectuarea lucrarilor(anexe 2.4-2.7 la contestatie), pentru a dovedi realitatea tranzactiilor motivand necesitatea efectuarii modificarilor astfel: inaintea efectuarii lucrarilor, pentru a putea ajunge la biroul trebuia trecut prin biroul Acest lucru constituia un inconvenient, deoarece discutiile in biroul erau intrerupte de trecerea persoanelor care vroiau sa ajunga la biroul Spatiul se incalzea prin sobe de teracota. La nivel central pentru toata cladirea, tavanul era suspendat cu o instalatie electrica speciala, nu exista decat o singura baie in care se gasea si un dus, pe jos era pusa mocheta si usile erau vechi si amplasate altfel. Prin efectuarea lucrarilor de catre SC X SRL aceste inconveniente pentru Cabinetul de avocatura au fost remediate.

Totodata contestatorul sustine ca motivele invocate de organele de inspectie fiscala referitoare la faptul ca lucrarile efectuate la sediul CA X , str. nr.,, cad in sarcina proprietarului, sunt neintemeiate si nu au nici o justificare legala.

Sustine ca motivele invocate de organele de inspectie fiscala, respectiv invocarea prevederilor articolului 62 "Stabilirea venitului net anual din cedarea folosintei bunurilor" si a punctului 136 din normele metodologice de aplicare, este abuziva.

In acest sens contestatara sustine ca respingerea dreptului de deducere a TVA in baza unor prevederi cu aplicabilitate pentru un alt tip de creanta fiscala, respectiv „Impozitul pe venit”, nu are baza legala iar ca aceasta interpretare incalca prevederile art.13 din Codul de procedura fiscala „Interpretarea legii” potrivit caruia „Interpretarea

reglementarilor fiscale trebuie sa respecte vointa legiuitorului asa cum este exprimata in lege.”

Referitor la faptul ca organul de inspectie fiscala stabileste ca petenta nu avea drept de deducere a TVA intrucat nu erau intrunite conditiile prevazute la art.134¹, alin.7 din Legea nr.571/2003, contestatara sustine ca organul fiscal ignora insa art.134² care prevede la alin. (1) ca" Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator", si la alin.(2) „Prin exceptie de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, inainte de data la care intervine faptul generator;
b) la data la care se incaseaza avansul, pentru platile in avans efectuate inainte de data la care intervine faptul generator. Avansurile reprezinta plata partiala sau integrala a contravalorii bunurilor si serviciilor, efectuata inainte de data livrarii ori prestarii acestora;”
In consecinta, CA X a procedat corect, conform prevederilor legale, contabilizand factura primita si declarand TVA-ul respectiv in decontul de taxa intocmit pentru luna iulie 2011, luna in care a primit factura emisa de catre prestator reprezentand contravaloarea in avans a lucrarilor. Factura a fost achitata de Cabinetul de avocatura cu chitantele nr...../10.07.2011,/18.07.2011,/30.07.2011.

Organul de inspectie fiscala a mentionat in raportul de inspectie fiscala, ca devizele si receptia lucrarilor a fost stampilata gresit de catre reprezentantul societatii X SRL.

Referitor la faptul ca organul de inspectie fiscala a mentionat in raportul de inspectie fiscala, ca devizele si receptia lucrarilor a fost stampilata gresit de catre reprezentantul societatii X SRL, contestatoarea precizeaza ca acest fapt a fost numai o eroare materiala, care s-a putut produce datorita faptului ca reprezentantul societatii SC X SRL, dl X, detine aceleasi functii si la alta societate, si din eroare a confundat stampilele. In acest sens contestatara ataseaza declaratia dansului din care reiese acest aspect (anexa 2.9 la contestatie).

In sustinerea contestatiei pentru acest capat de cerere, contestatara invoca dispozitiile art.145-149, cap. 10 „Exercitarea dreptului de deducere" al titului VI „Taxa pe valoarea adaugata" din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

Fata de dispozitiile legale invocate contestatorul considera ca in mod nejustificat s-a respins la rambursare TVA in valoare de lei aferenta achizitiei de materiale si servicii necesare amenajarii imobilului unde are sediul activitatii, in conditiile in care acestea sunt necesare desfasurarii activitatii de avocatura.

In speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

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

-art.134¹

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

(7) *Prestările de servicii care determină decontări sau plăți succesive, cum sunt serviciile de construcții-montaj, consultanță, cercetare, expertiză și alte servicii similare, sunt considerate efectuate la data la care sunt emise situații de lucrări,*

rapoarte de lucru, alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

-art. 134²

“Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

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

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

- a) operațiuni taxabile;”*

-art.146

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Potrivit prevederilor legale enunțate, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Pentru prestațiile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii este conditionat si de prestarea efectiva a acestora, de necesitatea si utilizarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In acest sens se retine faptul ca din „fisa investigatiilor pe teren”, intocmita de organele de inspectie fiscala, anexata la raportul de inspectie fiscala, nu reiese aspectele investigate, respectiv daca investitiile inscrise in documentele prezentate corespund cu realitatea.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei si potrivit prevederilor legale enuntate se retin urmatoarele:

- in ceea ce priveste exigibilitatea taxei pe valoare adaugata, dreptul de deducere a acesteia ia nastere in momentul exigibilitatii taxei. Avand in vedere ca CA X a primit facturi pentru serviciile realizate de catre SC X SRL in valoare delei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta, in baza prevederilor art.1354² alin.2, lit.a) din Codul fiscal, exigibilitatea taxei a intervenit la data emiterii facturii, prin urmare nu suntem de acord cu opinia organelor de inspectie fiscala ca TVA in acest caz ar fi neexigibila.

Echipele de inspectie fiscala a considerat ca serviciile prestate de SC X SRL constand in renovarea spatiului inchiriat de CA X nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile intrucat acestea cad in sarcina proprietarului spatiului inchiriat, iar devizele de lucrari prezentate de contestatar sunt emise de alta societate respectiv de SC X SRL.

In acest sens contestatarul face precizarea ca inspectorii fiscali nu au luat in considerare faptul ca petenta are sediul activitatii inca din anul 2003, unde desfasoara activitatea profesionala generatoare de venituri impozabile. Totodata sustine ca lucrarile au fost efectuate de catre SC X SRL, care la randul sau a colectat TVA respectiva, si ca detine documente justificative conform prevederilor legale care demonstreaza realitatea operatiunilor.

Contestatarul ataseaza contestatiei copii dupa declaratia 394 depusa de SC X SRL, poze cu spatiul folosit inainte de efectuarea lucrarilor si dupa, nota de calcul care a stat la baza fixarii tarifului stabilit in cadrul contractului de prestari servicii, declaratia domnului X in calitate de administrator al SC X SRL si al SC X SRL, si sustine ca din acestea reiese realitatea operatiunilor efectuate.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

*(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta **situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**’ •*

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a **tuturor actelor si faptelor** rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale **cu informatiile proprii sau din alte surse;***

ART. 7 Rolul activ

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.** In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "*

Totodata, art.213 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

ART. 213

Solutionarea contestatiei

(1) *In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.*

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale suscitade, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Petenta a anexat la contestatie :

- Plan spatiu avocatura inainte si dupa efectuarea lucrarilor.
- Poze cu spatiu de avocatura inainte si dupa efectuarea lucrarilor.
- Declaratie administrator SC X SRL.
- Tabel cu situatia chiriilor in perioada 2007-2012 pentru intreg imobilul din, str..... nr.....

Se retine faptul ca prin referatul intocmit existent la dosarul contestatiei organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

In temeiul prevederilor legale mentionate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta prestarii de servicii de renovare a spatiului din str. nr.....Echipa de

inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analiza serviciilor mentionate in contractele de prestari servicii, in devizele si situatiile de lucrari, respectiv:

-daca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului;-daca a fost colectat TVA aferent de furnizorii acestor servicii, sa solicite controale incrucisate la furnizori in vederea verificarii modului de inregistrare in evitenta contabila a operatiunilor si realitatea acestora.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la deductibilitate in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de..... lei in functie de noile documente prezentate de societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

3. Cu privire la lucrarile efectuate in, str. nr. si respingerea la rambursare a sumei de lei.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta daca in mod legal organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere a TVA in suma de lei (compusa din suma de lei tva totala inregistrata in facturile emise de SC X SRL in perioada 02.05.2011-26.06.2011 si suma de lei tva inregistrata in factura nr...../29.07.2011 emisa de SC X SRL) pentru lucrarile de investitii in spatiul inchiriat in str..... nr....., sector, in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze in ce masura aceste servicii au fost prestate efectiv, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC X SRL si SC X SRL inregistrate in evidentele contabile astfel:

-pe perioada 02.05.2011-26.06.2011, persoana impozabila CA X a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de bunuri si servicii in valoare de lei din care TVA in valoare de lei in baza facturilor emise de SC X SRL.

Facturile reprezentand lucrari de „renovare a punctului de lucru a cabinetului de avocatura X” situat in str..... nr....., sector, inregistrate in jurnalul de cumparari de catre contestatara au fost emise de SC X SRL, conform

Contractului din 28.03.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de beneficiar si SC X SRL in calitate de prestator.

Obiectul contractului din 28.03.2011 il reprezinta: „renovarea punctului de lucru a cabinetului de avocatura X” situat in str..... nr....., sector....., renovare ce presupune „inlocuirea incalzirii centrale la etajul de sus format din .. birouri, hol, baie si casa scarilor”; pretul total negociat pentru lucrarile mentionate este de..... lei + lei taxa pe valoare adaugata aferenta.

Conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei, persoana impozabila CA X a platit facturile catre SC X SRL , in numerar.

-in data de 29.07.2011, persoana impozabila CA X a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de bunuri si servicii in valoare de lei din care TVA in valoare de lei in baza facturii nr..... emisa de SC X SRL.

Factura nr...../29.07.2011 reprezentand lucrari, inregistrata in jurnalul de cumparari de catre contestatara, a fost emisa de SC X SRL, conform Contractului din 30.04.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de beneficiar si SC X SRL in calitate de prestator.

Obiectul contractului din 28.03.2011 il reprezinta: „renovarea complecta a punctului de lucru Cabinet avocatura X” situat in str..... nr....., sector , renovare ce presupune „-reparatii tencuieli si zugraveli;-inlocuirea gresiiilor din hol, scari, baie;-hidroizolatie acoperis si pod;-termoizolatie acoperis si pod;-fonoizolatie;-renovarea baii;-inlocuire instalatie electrica conforme cerintelor cabinetului;-inlocuirea usilor existente;-parchet in birouri.”

Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Conform chitantelor existente in copie la dosarul contestatiei, persoana impozabila CA X a platit factura catre SC X SRL , in numerar.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul a prezentat organelor de inspectie fiscala un deviz, o situatie de lucrari emisa pentru suma de lei (valoare fara tva) in baza caruia este emisa factura fiscala nr./29.07.2011 (pentru aceeasi suma) insotita de ch./08.07.2011, ch./16.07.2011, ch./23.07.2011, ch...../29.07.2011, o receptie a lucrarii „renovare cabinet avocatura ”, si un si plan al bunului imobil suspus renovarii.

In data de 30.04.2011 SC X SRL..... incheie contractul de subantrepriza cu societatea comerciala X SRL, CUI:, pentru „renovarea completa a punctului de lucru Cabinet Avocatura X ”situat in locatia, str. nr., sector ...; renovarea presupune urmatoarele:„-.....;-inlocuirea completa a instalatiei electrice in toate birourile....”.

Pretul total negociat pentru lucrarile mentionate anterior este de..... lei + lei taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Pentru lucrarile contractate contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala devize/situatii de lucrari pentru serviciile efectuate, procese verbale de receptie a lucrarilor efectuate. Contractul de subantrepriza este insotit de facturi fiscale emise de catre SC X SRL insotite de chitante.

Echipa de inspectie fiscala a constatat ca pentru perioada verificata CA X in calitate de chirias a efectuat cheltuieli pentru renovarea spatiului de la sediul secundar al cabinetului din, str..... nr....., intr-un imobil inchiriat, cheltuieli care sunt aferente unor lucrari de reparare și menținere în stare de siguranță în exploatare și de funcționare a clădirii, si care, conform prevederilor art. 62 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu prevederile pct.136 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, cad in sarcina proprietarului

Deasemenea, echipa de inspectie fiscala a constatat ca situatiile de lucrari prezentate de catre contribuabil sunt intocmite pentru „Valoarea totala a lucrarilor”, organele de inspectie fiscala neputand stabili cantitatea de materiale/tipul materialului de constructii incorporat, valoarea materialelor de constructii, pretul serviciilor efectuate defalcate pe fiecare tip de serviciu executat, manopera perceputa/fiecare serviciu prestat in vederea identificarii serviciilor acceptate si achitate de catre beneficiar. Deasemenea CA X nu prezinta un plan de ansamblu al imobilului de la adresa mentionata in contractul de inchiriere in vederea stabilirii cu exactitate a spatiului destinat activitatii de avocatura, in care au fost efectuate investitiile in cauza. Totodata organul de control a constatat ca au fost inregistrate cheltuielile pentru renovarea spatiului in baza facturilor si chitantelor emise de furnizori in perioada 02.05.2011-26.07.2011, iar procesele verbale de receptie a lucrarilor au fost incheiate in 01.06.2012, astfel incat au fost incalcate prevederile art. 134¹ *”Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii”*, alin.(7), din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

Totodata, echipa de inspectie fiscala a constatat ca cheltuielile cu investitiile efectuate la sediul secundar situat in....., str. nr. au fost deduse de catre contribuabil anterior deschiderii punctului de lucru (respectiv data de 20.09.2012 conform decizie nr..... emisa de catre Baroul), fiind incalcate conditii generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse, respectiv prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

Contestatarul motiveaza in acest context faptul ca investitiile efectuate la imobilul inchiriat (conform contractelor de inchiriere si comodat) reprezinta cheltuieli deductibile potrivit art. 48 alin 4). lit. a, b, c din Codul fiscal, aceste conditii fiind indeplinite in cazul CA X. Astfel, lucrarile respective au fost evidentiata in contabilitatea Cabinetului de avocatura ca si investitii, asa cum de altfel insusi organul fiscal a constatat, si le sunt aplicabile prevederile privind amortizarea prevazute in titlul II „Impozitul pe profit”, iar la art. 24., Amortizarea Fiscala”, alin (3) a). se specifica: " Sunt, de asemenea, considerate mijloace fixe amortizabile:a) investitiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de inchiriere, concesiune, locatie de gestiune, asociere in participatiune si altele asemenea;". Prin urmare, investitiile efectuate la bunul inchiriat /folosit in baza contractului de comodat sunt cheltuieli deductibile fiscal recunoscute prin amortizarea fiscala.

In ceea ce priveste constatările organelor fiscale privind faptul ca contractul de prestari servicii, nu contine o defalcare a tarifelor pe serviciile prestate ci doar enumera serviciile respective, contestatarul arata ca si la punctul anterior, urmatoarele: dreptul partilor de a stabili tipul de tarif fix sau cost plus, nu are nici-o incidenta fiscala si legea nu interzice astfel de contracte. Partile au convenit in cadrul contractului ca "Beneficiarul nu accepta defalcarea lucrarilor pe cantitati, manopera etc., deoarece un consum in plus de material sau manopera ar influenta valoarea finala in mod defavorabil lui. [...] Pretul din acest contract este negociat ca suma totala si finala indiferent de cheltuielile in plus sau in minus ale prestatorului." Prin stabilirea unui tarif fix CA X a vrut sa evite facturari suplimentare din partea prestatorului pe motivul estimarii eronate la incheierea contractului. Contestatarul ataseaza contestatiei nota de calcul care a stat la baza fixarii tarifului stabilit in cadrul contractului de prestari servicii, contractele, si notele de receptie (Anexa 3.2 si Anexa 3.3 la contestatie) precum si dovada declararii facturilor de catre prestatorii serviciilor (Anexa 3.4 la contestatie).

Deasemenea considera ca indiferent de faptul ca aceste cheltuieli ar fi fost in sarcina proprietarului sau nu si ca acestea ar fi trebuit notificate sau nu, contestatarul are drept de deducere a TVA aferenta, conform art. 145 alin.(2) din Codul fiscal.

Referitor la faptul ca cheltuielile cu investitiile efectuate la sediul secundar situat in, str..... nr. au fost deduse de catre contribuabil anterior

deschiderii punctului de lucru (respectiv data de 20.09.2012 conform decizie nr. emisa de catre Baroul), contestatara invoca prevederile art.145, alin.(2) din Codul Fiscal, conform carora orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile. Mai mult, contestatara considera ca dreptul de deducere poate fi exercitat chiar si in situatia in care la momentul efectuarii achizitiilor nu era inregistrata in scop de TVA, avea dreptul de deducere pentru achizitiile efectuate de acesta conform art.153 din Codul fiscal, din momentul in care a intentionat sa desfășoare activitate economica. Contestatara considera ca CA X a angajat costuri si a facut investitii pregătitoare necesare initierii activitatilor desfasurate la sediul sau secundar din....., nr....., care a fost inregistrat conform deciziei nr..... din 20.09.2012 emisa de baroul

Prin contestatia formulata, CA X considera ca serviciile facturate de furnizorii SC X SRL si SC X SRL sunt efectuate in baza contractelor incheiate cu acestia si au ca scop realizarea de operatiuni taxabile.

In drept sunt incidente prevederile art.126, art.127, art.134¹, art.134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) *Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:*

a) *operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;*

b) *locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;*

c) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;*

d) *livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);*

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) *Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.*

(2) *În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.*

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

funcție de prevederile contractuale, la data acceptării acestora de către beneficiari. Totuși, perioada de decontare nu poate depăși un an.”

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

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

-art.145

“(1) *Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.*

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

a) *operațiuni taxabile;”*

-art.146

“*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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art.155 alin. (5);”*

- art.147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

“(1) *Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”*

(2) *În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.*

Conform pct.45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Norme metodologice:

„45. (1) *In sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopul de TVA conform art.153 din Codul fiscal, din momentul în care aceasta persoana intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal*

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevazut la alin. (1) trebuie indeplinite urmatoarele cerinte :

a) bunurile respective urmeaza a fi utilizate pentru operatiuni care dau drept de deducere;
b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodata, potrivit dispozitiilor art.153 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

ART. 153

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art.125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent

Norme metodologice:

66. (2) In aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse TVA se retin urmatoarele :

Potrivit art.11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

„ART.11

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

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

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , reglementarile fiscale permit , in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa , cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierea acestei activitati economice .Cu atat mai mult, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA , are dreptul la deducere in aceiasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de

dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Potrivit art.145 alin. (2) lit. a). din Codul fiscal orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Legislatia privind TVA permite unei persoane impozabile sa-si deduca taxa aferenta achizitiilor chiar si inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA in baza art.145 alin.(4) din Codul fiscal si a pet 45 alin. (1) din Norme, pe baza intentiei de a desfasura activitati economice supuse taxei, deci cu atat mai mult este permisa acordarea dreptului de deducere a taxei aferenta achizitiilor unei persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, care intentioneaza sa realizeze, prin achizitiile in cauza, operatiuni taxabile.

- la paragraful 15 din Cazul INZO se face referire la paragraful 22 din Cazul Curtii Europene de Justitie C-268/83 (ROMPELMAN}, in care Curtea sustine ca activitatile preparatorii, cum ar fi achizitia de bunuri, de proprietati imobiliare trebuiau tratate ca reprezentand activitate economica in sensul art. 4(1) din Directiva VI a:

- la paragraful 23 din Cazul INZO, respectiv paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN, Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI a nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Prin urmare, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA contribuabililor pentru achizitii de bunuri si sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca, ulterior, acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare chiar in situatia in care, din motive obiective , independente de vointa sa, acest lucru nu a mai fost posibil.

(cazul Ghent : decizia primariei de a schimba terenurile, cazul INZO: concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate).

Referitor la TVA nedeductibila in suma de lei evidentiata in facturile emise de SC X SRL si SC X SRL se retin urmatoarele:

- din constatările organului de inspectie fiscala reiese faptul ca in perioada verificata, persoana fizica autorizata CA X nu inregistreaza in evidenta contabila venituri la sediul secundar din, nr.....

- deasemenea din documentele aflate la dosarul contestatiei inclusiv din contestatia formulata de contestatara, nu reies motivele obiective, independente de vointa contribuabilului, pentru care dupa data receptiei lucrarilor de renovare a spatiului de la sediul secundar (01.06.2012), nu realizeaza operatiuni taxabile la punctul de lucru din

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept (par. 29 din aceiasi hotarare).

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

Nu in ultimul rand, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara , care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si Jurisprudenta comunitara, printre care si principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, acea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare conform dispozitiilor legale precizate persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume : achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputind asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, conform art. 94 alin. (2) coroborat cu art.7 alin.(2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citat, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile, in functie de fiecare caz in parte.

In ceea ce priveste demonstrarea intentiei contribuabilului de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca la momentul verificarii, investitiile pentru care se solicita deducerea, respectiv renovarea imobilului inchiriat(ulterior luat in comodat de la persoane afiliate), nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, fara a proceda prin Raportul de inspectie fiscala la analiza intentiei declarata de contribuabil, care trebuie dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora,

respectiv in scopul operatiunilor taxabile ale cabinetului de avocatura, respectiv activitatile efective desfasurate la sediul secundar, contracte incheiate, consultatii juridice s.a.

In ceea ce priveste prestarea efectiva a serviciilor de renovare completa a spatiului inchiriat/luat in comodat, se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca la momentul verificarii contestatara nu prezinta devize de lucrari in vederea stabilirii realitatii investitiilor pentru care se solicita deducerea TVA in suma de lei si prin urmare nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, fara a proceda prin Raportul de inspectie fiscala la o analiza detaliata a operatiunilor economice, respectiv:

- modalitatea de inregistrare in evidenta contabila(jurnale de vanzari, deconturi de TVA) si de declarare(declaratia cod 394) a operatiunilor economice de catre furnizorii care au emis facturile inregistrate de contribuabil.Daca furnizorii au ca obiect de activitate prestarea serviciilor facturate, daca dispun de mijloace tehnice si de personal angajat calificat pentru prestarea serviciilor.

- documente din care sa reiese starea spatiului inainte de renovare, schita cu intreg imobilul in care se afla spatiul inchiriat.

- contracte, facturi, chitante aferente cheltuielilor de intretinere a spatiului(gaz, electricitate, telefonie, internet).

- proces verbal de realizare a probelor tehnologice la instalatia de incalzire centrala conform receptiei semnate de CA X.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aceste aspecte legate de efectuarea acestor operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, DGRFP prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de renovare punct de lucru facturate in perioada supusa verificarii, respectiv daca contestatara prezinta dovezi obiective care sa sustina ca sunt indeplinite toate conditiile pentru deductibilitatea TVA.

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a **tuturor actelor si faptelor** rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale **cu informatiile proprii sau din alte surse;***

ART. 7 Rolul activ

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oflcu, starea de fapt, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.** In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "*

Contestatara ataseaza contestatiei „nota de calcul” care a stat la baza fixarii tarifului stabilit in cadrul contractul de prestari servicii, contractele, si notele de receptie (Anexa 3.2 si Anexa 3.3 la contestatie) precum si dovada declararii facturilor de catre prestatorii serviciilor (Anexa 3.4 la contestatie).

Se retine faptul ca prin referatul intocmit existent la dosarul contestatiei organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor

retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 alin.(4) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

"ART. 213

Solutionarea contestatiei

*(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta **situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.*** •

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

"182.1. In temeiul **art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala** , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala."

Deasemenea sunt aplicabile prevederile art.213 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care precizeaza:

ART. 213

Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

In temeiul prevederilor legale mentionate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta prestarii de servicii de renovare a spatiului din str. nr.....Echipa de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea serviciilor mentionate in contractele de prestari servicii, in devizele si situatiile de lucrari, respectiv:

-daca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului;-daca a fost colectat TVA aferent de furnizorii acestor servicii, sa solicite controale incrucisate la furnizori in vederea verificarii modului de inregistrare in evitenta contabila a operatiunilor si realitatea acestora.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3[^]1) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Avand in vedere cele retinute, documentele retinute la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) si alin.3[^]1 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, citat mai sus.Conform pct.11.6 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in functie de situatia de fapt si de intentia declarata de contribuabil, dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

4.Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de..... lei reprezentand TVA aferent contractul de intermediere incheiat cu SC X SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de lei aferenta prestarii serviciilor de intermediere efectuate de SC X SRL, in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze in ce masura aceste servicii au fost prestate efectiv, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare totala de lei in baza a facturi emise de SC X SRL, astfel: si inregistrate in evidentele contabile astfel:

- ff./29.06.2011 in valoare de lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 06.07.2011;
- ff./19.07.2011 in valoare de lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 20.07.2011;
- ff./19.07.2011 in valoare de..... lei (baza impozabila) +..... lei (tva), achitata de catre cabinetul de avocatura cu ordin de plata in data de 20.07.2011.

Facturile reprezentand „comision conform contractului din 02.06.2011” si inregistrate in evidenta contabila de catre CA X au fost emise de SC X SRL in baza contractului de intermediere FN din 01.06.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de beneficiar si SC X SRL, avand sediul social in loc..... nr....., jud....., CUI:....., in calitate de intermediar.

Obiectul contractului il reprezinta: „intermediere intre domnul X si beneficiar, in vederea realizarii unei tranzactii imobiliare in valoare de euro cu clientul beneficiarului; valoarea contractuala este de euro + taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Conform extraselor de banca, existente in copie la dosarul contestatiei, persoana impozabila CA X a platit in data de 06.07.2011 si 20.07.2011 facturile catre SC X SRL.

Pentru serviciile prestate de SC X SRL, contribuabilul a prezentat contract de intermediere si un contract de asistenta juridica incheiat cu SC X SRL, CUI.....

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare.

In fapt prin Nota explicativa din data de 18.07.2013 echipa de inspectie fiscala a solicitat contestatarei la intrebarea nr..... documente intocmite in baza carora s-a achitat societatii X SRL comisionul de intermediere in valoare deeur+ TVA

In raspuns la intrbarea nr.7 la Nota explicativa, dat pe proprie raspundere, domnul X titular cabinet avocatura, justifica achitarea comisionului catre SC X SRL prin faptul ca incasad comisionul de succes de la clientul SC X SRL, a achitat la randul sau suma de + tva, fiind intocmite contract si facturi in acest sens, fara a prezenta alte documente care sa ateste efectuarea serviciilor.

Pe baza documentelor prezentate de contribuabil, echipa de inspectie fiscala a constatat faptul ca acesta nu a justificat realitatea serviciului de intermediere (achitat persoanei afiliate SC X SRL, administratorul acesteia d-nul X fiind fiul d-lui X, titularul cabinetului de avocatura), luand in considerare faptul ca, in conformitate cu contractul de asistenta juridica incheiat cu SC X SRL nr./23.06.2011, obiectul contractului este „....tranzactionare rest plata catre dl. X in dosarul nr....” (ceea ce stabileste o legatura directa intre cabinetul de avocatura si dl. X).

Echipa de inspectie fiscala a considerat ca societatea nu a facut dovada ca serviciile de intermediere prestate de SC X SRL au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile intrucat nu au fost prezentate organelor de inspectie fiscala niciun act juridic/document justificativ incheiat cu dl. X, desi in contractul de asistenta juridica nr./23.06.2011 incheiat cu SC X SRL se precizeaza „consultanta juridica si tranzactionare rest plata catre dl. X.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus coroborat cu documentele prezentate de catre contribuabil privind comisionul de intermediere achitat Societatii Comerciale X SRL, in baza prevederilor art.6 „Exercitarea dreptului de apreciere”, art.7 „Rolul activ” si in baza art.11 alin.(1) din Codul fiscal, organul de inspectie fiscala considera ca CA X nu are drept de deducere a TVA in suma de lei pe motiv ca serviciile facturate de catre SC X SRL nu au fost efectiv prestate si facturarea s-a efectuat doar pentru diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata a Cabinetului de Avocatura X (avand in vedere suma mare a tva de plata datorata bugetului de stat, urmare a incasarilor aferente consultantei juridice conform contractului incheiat cu SC X SRL).

Contestatarul sustine ca organul de inspectie fiscala, fara sa analizeze continutul economic al operatiunilor pentru stabilirea relevantei starilor de fapt fiscale asa cum prevede art. 14 din Codul de Procedure fiscala, a concluzionat ca serviciile respective nu au fost efectiv prestate si facturarea s-a facut doar pentru diminuarea taxei.

In acest sens contestatarul considera ca la baza documentelor justificative intocmite au stat operatiuni economice reale iar pentru intelegerea continutului economic al acestora, face urmatoarele precizari:

Intre contractul de prestari servicii incheiat intre CA X si X SRL (anexa 4.1 la contestatie) pe de o parte, si contractul de asistenta juridica incheiat intre CA X si X SRL pe de alta parte (anexa 4.2 la contestatie) exista o stransa legatura, obiectul contractului fiind in ambele cazuri "tranzactionarea restului de plata catre dl. X in dos.

...../...../2010". X a achiziționat terenuri de la Fam. X. Pretul stabilit între cele două părți a fost plătit, cu excepția unei sume de care urma să se plătească de către X după ce se muta o stație de gaz amplasată pe terenuri de către Fam. X. Deoarece Fam. X nu a reușit să mute stația de gaz, X în final a fost obligată să ia măsuri pentru mutarea stației și a plătit cheltuielile aferente circumstanței în care X nu a fost dispus să mai plătească această sumă de Pe acest motiv Fam. X a dat în judecată societatea X SRL cerând suma menționată și suplimentar dobânzi și penalități precum și daune morale (vezi anexa 4.3 la contestație). Scopul contractului încheiat între CA X și X a fost cel de a media acest conflict între X și dl. X. Întrucât dl. X, administrator al SC X SRL era în relații bune cu fiul domnului X, s-a convenit ca X SRL să intermedieze discuțiile între CA X și Fam. X. Se menționează că societatea X SRL are în obiectul de activitate codul CAEN "Alte activități de servicii suport pentru întreprinderi n.c.a.-facilitare a comunicării cu beneficiarii serviciilor". Declarația martorului X, care a intervenit pentru a stabili întâlnirea între domnul X și fam. X, atestă realitatea serviciilor prestate de către X SRL (vezi anexa 4.4 la contestație). Deoarece această intermediere a avut succes și s-a ajuns la o înțelegere autenticată notarial (vezi anexa 4.3 la contestație), Cabinetul de avocatură a facturat serviciile conform contractului societății X (vezi anexa 4.5 la contestație). X SRL la rândul ei a facturat suma de (anexa 4.6 la contestație) conform prevederilor contractuale. Așa cum constată și organul fiscal, această sumă a fost plătită de către CA X prin OP nr./06.07.2011, OP nr./20.07.2011 și OP nr./20.07.2011 (vezi anexa 4.7 la contestație). Venitul și TVA aferent au fost declarate de către X SRL (vezi anexa 4.8 la contestație). Contestația consideră că pentru această intermediere nu pot exista alte documente justificative decât convenția încheiată notarial și declarația martorului care a convenit întâlnirea între administratorului X SRL și fam. X (vezi anexe).

Invoca în susținere, dispozițiile art.14 OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

În speța sunt aplicabile prevederile art.134¹, art.145, art.146 și 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

art.134¹

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

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

art. 134²

„ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

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

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

-art.146

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

La pct.46 din H.G. Nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, se prevede:

“(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronică în condițiile stabilite la pct. 73, care să conțină cel puțin informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5) din Codul fiscal, cu excepția facturilor simplificate prevăzute la pct. 78.”

Potrivit prevederilor legale enunțate, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Pentru preșterile de servicii decontate pe baza de rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza cărora se stabilesc serviciile efectuate sau, după caz, în funcție de prevederile contractuale, faptul generator ia naștere la data emiterii rapoartelor de lucru sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă preșterilor de servicii este condiționat și de preșterea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă facturilor de achiziție de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei si potrivit prevederilor legale enuntate se retin urmatoarele:

Echipe de inspectie fiscala a considerat ca serviciile prestate de SC X SRL constand in servicii de intermediere intre D-nul X si SC X SRL (clientul CA X), nu au fost efectiv prestate si astfel nu au contribuit la realizarea de operatiuni taxabile, intrucat contestatara nu a prezentat nici un document, in afara de contract si factura, din care sa rezulte ca aceste servicii au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile.

In acest sens contestatara face precizarea ca inspectorii fiscali au concluzionat ca serviciile respective nu au fost efectiv prestate, fara sa analizeze continutul economic al operatiunilor pentru stabilirea relevantei starilor de fapt fiscale asa cum prevede art.14 din Codul de procedura fiscala.

In sustinerea contestatiei, CA X ataseaza declaratiile martorului X, considerand ca prin aceasta se atesta realitatea serviciilor prestate de catre SC X SRL.

Contestatara ataseaza contestatiei copii dupa urmatoarele documente:

- contractul de intermediere incheiat intre CA X si X SRL (anexa 4).
- contractul de asistenta juridica incheiat intre CA X si X SRL pe de alta parte (anexa 4.2).
- tranzactie autentificata la notar X, intre fam. X si X SRL (anexa 4.3).
- declaratia domnului X (anexa 4.4).
- factura fiscala nr..... din 01.07.2011 emisa de Cabinet Avocatura X si extrase de cont(anexa 4.5).
- factura fiscala nr.....din 19.07.2011 emisa de SC X SRL si extrase de cont(anexa 4.6 si 4.7).
- jurnale de vanzari, luna iunie si iulie 2011, deconturi de TVA luna iunie si iulie 2011 ale SC X SRL (anexa 4.8).
- declaratia domnului X, ca precizare la declaratia din 26.08.2013, anexa nr.4 la adresa inaintata de CA X si inregistrata la DGRFPAJFP cu nr...../29.01.2014.

Se retine faptul ca prin referatul intocmit, existent la dosarul contestatiei, organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.’ •

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) *Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:*

a) *constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;*

b) *analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;*

art. 7 Rolul activ

(1) *Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.*

(2) *Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oflcui, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "*

Totodata art.213 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedure fiscaia, precizeaza:

ART. 213

"Solutionarea contestatiei

(1) *In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii."*

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale sus- citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Totodata, se retine ca organele de inspectie fiscala au solicitat prin adresa inregistrata la DGFPActivitatea de inspectie fiscala cu nr...../28.11.2012, efectuarea unui control incrucisat la prestatorul de servicii SC X SRL pentru a verifica daca societatea in cauza a prestat efectiv serviciile de intermediere inscrise in facturile emise catre contestator; daca prestatorul de servicii are in obiectul de activitate si daca practica asemenea servicii, daca are personal calificat angajat, daca societatea prestatoare a inregistrat in evidenta contabila (jurnale de vanzari, balanta, deconturi de TVA) si a declarat la organul fiscal teritorial operatiunile economice derulate cu CA X.

In temeiul prevederilor legale mentionate anterior, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta prestarii de servicii de intermediere intre D-nul X si SC X SRL (clientul CA X).Echipa de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analiza serviciilor mentionate in contractul de prestari servicii, sau in alte documente doveditoare, respectiv:

-daca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului;-daca a fost colectat TVA aferent de furnizorul acestor servicii.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3^{^1} din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3^{^1}) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la deductibilitate in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei in functie de noile documente prezentate de societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

5.Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferent contractul de inchiriere incheiat cu SC X SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de..... lei aferenta prestarii serviciilor de inchiriere spatiu situat in, str..... efectuate de SC X SRL, in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii sunt operatiuni scutite de TVA fara drept de deducere, iar contestatarul nu a depus copie dupa notificarea in vederea optarii pentru taxarea operatiunilor, fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare totala de..... lei in baza a facturi emise de SC X SRL, CUI si inregistrate in evidentele contabile astfel:

-Factura fiscala nr./16.12.2008 pentru suma de lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta) reprezentand „alte servicii/produse: Contravaloare chirie de la 01.01.2007 pana la 31.12.2007”]; precizam faptul ca factura fiscala s-a platit numerar in data de 18.07.2011 conform chitanta nr..... emisa de catre societate pentru suma de lei;

-Factura fiscala nr...../16.12.2008 pentru suma de.....lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta) reprezentand „alte servicii/produse: chirie si utilitati”, factura fiscala s-a platit cu numerar in data de 20.07.2011 conform chitanta nr. emisa de catre societate pentru suma de lei.

Facturile reprezentand „chirie si utilitati” si inregistrate in evidenta contabila de catre CA X in luna iulie 2011, au fost emise de SC X SRL in baza contractelor de inchiriere FN din 01.01.2007 si FN din 01.01.2008 incheiate intre persoana impozabila CA X in calitate de chirias si SC X SRL, avand sediul social in, str..... nr....., jud....., CUI:, in calitate de locator.

Obiectul contractului din 01.01.2007 il reprezinta: „inchirierea unui spatiu in suprafata de..... mp, in, str..... nr....., jud.....; termenul inchirierii este pe o perioada de 1 an; pretul chiriei este echivalentul a..... euro + taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Obiectul contractului din 01.01.2008 il reprezinta: „inchirierea unui spatiu in suprafata de mp, in, str..... nr....., jud.....; termenul inchirierii este pe o perioada de 1 an; pretul chiriei este echivalentul aeuro + taxa pe valoarea adaugata aferenta.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de contribuabil in perioada inspectiei fiscale, organul de control retine urmatoarele:

- datorita faptului ca cele doua contracte de inchiriere incheiate de catre persoana impozabila cu persoana afiliata SC X SRL nu au inscrise pe ele un numar de inregistrare in Registratura cabinetului, coroborat cu faptul ca facturile fiscale emise in luna decembrie 2008 (reprezentand chirii) sunt inregistrate in evidenta contabila in luna iulie 2011 (si declarate in decontul de taxa intocmit pentru luna iulie 2011 – „regularizari taxa dedusa”, organul de inspectie fiscala considera ca facturile au fost inregistrate in evidenta contabila la perioada iulie 2011 pentru diminuarea taxei pe valoarea adaugata de plata a Cabinetului de Avocatura X (avand in vedere suma mare a tva de plata datorata bugetului de stat in luna iulie 2011, urmare a consultantei juridice si a tranzactiei “restului de plata” catre X conform contractului incheiat cu SC X SRL).

- CA X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o copie dupa notificarea transmisa de societatea –locator SC X SRL, pentru optarea facturarii cu TVA a operatiunilor de inchiriere a spatiului din, str..... nr.....

Urmare a constatarilor prezentate anterior, considerand ca in drept, sunt aplicabile prevederile art.141, alin. (2), lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, inchirierea de bunuri imobile reprezinta operatiuni scutite de taxa fara drept de deducere, iar pana la data incheierii actului de control, CA X nu a prezentat organelor de inspectie fiscala o copie dupa notificarea transmisa de vanzator (SC X SRL) depusa la organul fiscal teritorial in vederea optarii pentru taxarea operatiunilor scutite asa cum este prevazut la pct. 38 din HG nr. 44/2004 privind Normele Metodologice de aplicarea a Codului fiscal de explicitare a art. 141 alin. (3) si in baza prevederilor art.6, art.7, art.11, alin.(1) coroborat cu art.145 alin.(2) din legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, organul de inspectie fiscala constata ca CA X nu are drept de deducere a sumei de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor emise de SC X SRL.

In sustinerea contestatiei, CA X face urmatoarele precizari:

-pe toata perioada verificata, a avut sediul in spatiul situat in, str. nr. care face obiectul contractelor de inchiriere intre X SRL si CA X. Pana la inregistrarea sediului secundar in pe data de 20.09.2012, toata activitatea aducatoare de venituri a CA X s-a desfasurat de la acest sediu.

-cabinetul de avocatura nu este obligat sa conduca o evidenta a contractelor juridice. Legea avocaturii nu prevede nici o obligativitate de a tine o evidenta a contractelor cu furnizori si prestatori de servicii iar mentiunea organului de inspectie fiscala in sensul ca aceste contracte de inchiriere nu au fost inregistrate in Registratura societatii induce in eroare creand impresia ca doar aceste doua contracte nu au fost inregistrate in registratura CA X. CA X insa nu a fost obligat si nici nu a inregistrat nici un singur contract de la vreun furnizor sau prestator de servicii in registratura sa. In acest sens contestatarul ataseaza copie dupa statutul avocaturii (anexa 5.1 la contestatie).

-lipsa depunerii notificarii de catre SC X SRL in vederea optarii pentru taxarea operatiunilor de inchiriere a imobilului din str..... nr....., nu constituie un motiv justificat pentru a pune la indoiala realitatea unei tranzactii atata timp cat TVA a fost colectata de prestator, iar beneficiarul isi desfasoara activitatea in spatiul respectiv,

aspecte pe care contestatarul considera ca sunt clar dovedite. In acest sens considera ca posibilitatea depunerii si cu intarziere a acestei notificari este prevazuta in Codul fiscal, acest fapt neafectand dreptul de deducere exercitat de beneficiar, pct.38 alin.3) din Normele metodologie de aplicare ale art.141 alin.3 Cod Fiscal: *„Depunerea cu intarziere a notificarii nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare si nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar in conditiile art. 145 – 147¹ din Codul Fiscal.* In acest sens contestatarul ataseaza copie dupa notificarea cu nr..... din 27.08.2013(anexa 5.6 la contestatie).

-contestatarul sustine ca toate facturile emise de SC X SRL au fost inregistrate si declarate de furnizor la data emiterii lor (anexa 5.7 la contestatie) dar inregistrarea si declararea facturilor s-a facut eronat in contabilitatea CA X in luna iulie 2011. Contestatarul sustine ca inregistrarea cu intarziere a fost in dezavantajul CA X deoarece nu a dedus TVA aferent acestor facturi decat in 2011, iar pe de alta parte SC X SRL a colectat TVA pentru aceste facturi in 2008, prin urmare considera ca organul de inspectie fiscala nu acorda dreptul de deducere pentru aceste cheltuieli atat timp cat legislatia fiscala prevede clar la art. 147¹, alin. 2: *„In situatia in care nu sunt indeplinite conditiile si formalitatile de exercitare a dreptului de deducere in perioada fiscala de declarare sau in cazul in care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevazute la art. 146, persoana impozabila isi poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale in care sunt indeplinite aceste conditii si formalitati sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, incepand cu data de 1 ianuarie a anului care urmeaza celui in care a luat nastere dreptul de deducere.”*

Contestatarul sustine ca organul de inspectie fiscala, fara sa analizeze continutul economic al operatiunilor pentru stabilirea relevantei starilor de fapt fiscale asa cum prevede art. 14 din Codul de Procedura fiscala, a concluzionat ca serviciile respective nu au fost efectiv prestate si facturarea s-a facut doar pentru diminuarea taxei.

> In decizia de impunere organul fiscal mentioneaza ca CA X si X SRL sunt parti afiliate. In codul fiscal din 2008, art. 11 se specifica "autoritatile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricareia dintre persoane, dupa cum este necesar, pentru a reflecta pretul de piata" al bunurilor sau serviciilor furnizate in cadrul tranzactiei". Contestatarul considera ca organul fiscal interpreteaza aceste prevederi in sensul ca orice tranzactie intre parti afiliate este din start "dubioasa", ca in cazul tranzactiilor intre parti afiliate pe de o parte nu se acorda nici un drept de deducere a TVA si a cheltuielilor respective, iar pe de alta parte se colecteaza TVA si se impoziteaza venitul. Contestatarul considera ca daca organul de inspectie fiscala a avut dubii in privinta pretului stabilit intre CA X si X SRL (ceea ce nu se mentioneaza in nici un fel in procesul verbal si in decizia de impunere), conform Ordinului/2008 organul fiscal ar fi putut solicita in scris CA X sa intocmeasca si sa prezinte, in termenele stabilite de acesta, un dosar in vederea stabilirii preturilor de transfer pe perioada inchirierii spatiului (01.01.2007-30.04.2012). O astfel de solicitare insa nu a fost formulata de catre organul fiscal.

> In concluzie, contestatarul invoca art.14 (2) din Codul de Procedura Fiscala care prevede ca "Situatiile de fapt relevante din punct de vedere fiscal se apreciaza de organul fiscal dupa continutul lor economic." In consecinta considera ca organul de inspectie fiscala trebuia sa ia in considerare tranzactiile de inchiriere spatiu intre X SRL si CA X, deoarece scopul economic al acestei tranzactiei este evident, spatiul inchiriat fiind sediul CA X.

In drept sunt incidente prevederile art.126, art.127, art.134¹, art.134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 126

Operațiuni impozabile

(1) Din punct de vedere al taxei sunt operațiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții:

a) operațiunile care, în sensul art. 128-130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2);

ART. 127

Persoane impozabile și activitatea economică

(1) Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

(2) În sensul prezentului titlu, activitățile economice cuprind activitățile producătorilor comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

(9) În cazul operațiunilor de închiriere, leasing, concesiune și arendare de bunuri, serviciul se considera efectuat la fiecare data specificată în contract pentru efectuarea plății.

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

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

-art. 145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

-art. 146

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

- art. 147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă prestarilor de servicii este condiționat și de prestarea efectivă a acestora, de necesitatea și utilizarea serviciilor în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă TVA aferentă facturilor de achiziții de bunuri și servicii, emise de o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care cuprind în mod obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Analizând documentele existente la dosarul contestației și potrivit prevederilor legale enunțate se rețin următoarele:

Echipa de inspecție fiscală a considerat că serviciile prestate de SC X SRL constând în servicii de închiriere a spațiului din, str..... nr....., sunt operațiuni economice scutite de TVA, fără drept de deducere, conform art. 141, alin.2, lit.e)., întrucât contestația nu a prezentat notificarea prevăzută la pct.38 din Normele de aplicare a art. 141, alin.2, din Codul fiscal, prin care SC X SRL optează pentru taxarea operațiunii.

În acest sens contestația atașează copie după notificarea cu nr.5721834 din 27.08.2013 (anexa 5.6 la contestație), invocând prevederile pct.38, alin.3, din Normele de aplicare a art. 141, alin.2, din Codul fiscal, potrivit cărora, *“depunerea cu întârziere a notificării nu va anula dreptul persoanei impozabile de a aplica regimul de taxare și nici dreptul de deducere exercitat de beneficiar în condițiile art.145 -147¹ din Codul fiscal. Dreptul de deducere la beneficiar ia naștere și poate fi exercitat la data la care intervine exigibilitatea taxei, și nu la data primirii copiei de pe notificarea transmisă de vânzător”*.

Totodată organul de inspecție fiscală constată faptul că în conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a)., contestația nu are dreptul de deducere a sumei de lei reprezentând TVA aferent facturilor emise de SC X SRL, întrucât facturile au fost emise în decembrie 2008 dar sunt înregistrate în evidența contabilă în luna iulie 2011 și

valoarea facturata de catre persoana afiliata SC X SRL nu respecta conditiile prevazute in contracte.

In ceea ce priveste destinatia achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile si realitatea operatiunilor, contestatara sustine ca inspectorii fiscali au concluzionat ca serviciile respective nu au fost efectiv prestate si nu au fost in scopul operatiunilor taxabile, fara sa analizeze continutul economic al operatiunilor pentru stabilirea relevantei starilor de fapt fiscale asa cum prevede art.14 din Codul de procedura fiscala.

Contestatarata ataseaza contestatiei copii dupa urmatoarele documente:

5.2). - contractul de inchiriere din 01.01.2007, incheiat intre CA X si SC X SRL (anexa 5.2).

- factura fiscala nr./16.12.2008 si chitanta/18.07.2011(anexa 5.3).

- contractul de inchiriere din 01.01.2008, incheiat intre CA X si SC X SRL (anexa 5.4).

5.4).

- factura fiscala nr./16.12.2008 si chitanta/20.07.2011(anexa 5.5).

- notificare inregistrata cu nr..... din 27.08.2013 la DGFPD....-AFPCM de catre SC X SRL, cod fiscal (anexa 5.6)

- jurnale de vanzari luna decembrie 2008 si declaratia 394 aferenta semestrului II-2008 .

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.’ •

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "

Totodata art.213 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

ART. 213

"Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii."

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale sus citate, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Se retine faptul ca prin referatul intocmit, existent la dosarul contestatiei, organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente in totalitate.

In temeiul prevederilor legale mentionate anterior, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de..... lei aferenta prestarii de servicii de inchiriere a spatiului din, str..... nr.....Echipa de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea serviciilor mentionate in contractele de inchiriere, sau in alte documente doveditoare, daca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului si daca a fost colectat TVA aferent de furnizorul acestor servicii.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeaasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la deductibilitate in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei in functie de noile documente prezentate de

societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

6.Cu privire la neacordarea pe perioada 29.07.2011-01.08.2012 a dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferent avansului pentru achizitia unui bun imobil de la SC X SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de lei inscrisa in factura nr...../29.07.2011 emisa de SC X SRL pentru achizitia unui apartament, in conditiile in care s-a constatat ca aceasta achizitie nu a fost efectuata in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze intentia persoanei impozabile de a folosi aceasta achizitie in scopul activitatilor sale taxabile, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturii nr..... din 29.07.2011 emisa de SC X SRL, reprezentand avans achizitie bun imobil-apartament si inregistrata in evidenta contabila in luna iulie 2007.

Factura inregistrata in data de 29.07.2011 de catre contestatara in jurnalul de cumparari, a fost emisa de SC X SRL, conform antecontractului din 29.07.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de promitent cumparator si SC X SRL in calitate de promitent vanzator.

Obiectul contractului il constituie achizitionarea unui apartament in suprafata de mp situat in, str. nr./....., iar pretul stabilit de comun acord este de lei + tva; la punctul 2 din antecontractul de vanzare cumparare incheiat se mentioneaza faptul ca „apartamentul este in prezent inchiriat pana la data de 31.07.2012”.

La data incheierii antecontractului de vanzare cumparare este emisa factura fiscala nr...../29.07.2011 pentru suma de lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta). Conform conditiilor contractuale, diferenta de pret in suma de lei + TVA „urmeaza sa fie achitata de catre cumparator pana la data semnarii contractului de vanzare cumparare in forma autentica dar nu mai tarziu de 31.07.2012”. Organul de inspectie fiscala constata faptul ca antecontractul de vanzare cumparare nu este autentificat notarial, fiind semnat si stampilat doar de catre partile implicate in tranzactie.

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat faptul ca in data de 01.08.2012 SC X SRL emite factura fiscala prin care este stornat avansul acordat pentru achizitia bunului imobil apartament situat in, str. nr./....., respectiv lei (baza impozabila) + lei (taxa pe valoarea adaugata aferenta).

Totodata se constata faptul ca in perioada 29.07.2011 (data incheiere antecontract) – 01.08.2012 (data stornare avans bun imobil) CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in suma de, dar nu evidentiaza nicio plata catre SC X SRL reprezentand contravaloarea avans bun imobil – apartament.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare.Astfel, pentru a justifica achizitia bunului imobil descris anterior, dl. X a prezentat organelor de inspectie fiscala un referat intocmit in data de 29.06.2011 de catre „AV. X” in care este precizat faptul ca in urma intalnirilor cu membrii Consulatului X din X a primit „o serie de cereri verbale din partea acestora, privind oferirea spre inchiriere de locuinte pentru angajatii Consulatului” a unor spatii „la un inalt nivel de finisare, lucru pe care ei nu-l prea intalnesc in”;urmare a acestui

fapt a hotarat cumparea unui apartament „care sa corespunda nivelului de confort solicitat in vederea inchirierii lui Consulatului”.

Urmare a analizei documentelor prezentate de contribuabil in perioada inspectiei fiscale, organul de control a constatat ca factura de avans emisa de catre SC X SRL pentru beneficiarul CA X nu are un continut economic real si nu reflecta o operatiune reala, in conditiile in care plata acesteia nu a fost efectuata si achizitia imobilului nu a mai avut loc.

Astfel in temeiul prevederilor art.11 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu art.6 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare tranzactia efectuata intre SC X SRL si CA X si au respins la deductibilitate in perioada 29.07.2011-01.08.2012 taxa pe valoare adaugata in valoare de lei inregistrata in evidenta contabila in baza facturii emise de SC X SRL, in conformitate cu prevederile art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

In contestatia formulata CA X sustine urmatoarele:

CA X planifica sa-si extinda activitatea in domeniul medierii juridice a tranzactiilor imobiliare si din acest motiv a dorit achizitionarea spatiului de la X SRL. La momentul respectiv avea deja trei stagieri, iar pe strada nr. nu existau posibilitati de extindere. In plus, la momentul acesta exista posibilitatea de a inchiria o parte din apartamentul respectiv consulatului german ceea ce ar fi insemnat costuri minime pentru sediu secundar CA X pe de o parte si avantajul de a avea o sala de discutii si spatiu pentru un loc de munca suplimentar pe de alta parte. Inchirierile inspre consulatul german ar fi fost doar pe perioade scurte, cetatenii straini urmand sa stea in Romania doar pentru cateva luni, ceea ce insemna ca CA X ar fi avut si flexibilitatea de a-si extinde activitatea si de a folosi intregul apartament pentru propriile scopuri cand considera adecvat. In consecinta, CA X a incheiat un ante-contract pentru achizitia apartamentului cu X SRL, iar pe baza acestui ante-contract s-a emis o factura de avans (anexa 6.1 la contestatie). Aceasta factura a fost inregistrata si declarata de catre ambele parti (anexa 6.2 la contestatie). Din motive care nu au depins de vointa CA X, achizitia apartamentului insa nu s-a realizat: X SRL nu a reusit sa ridice ipoteca inscrisa pe acest imobil intr-un an de zile, adica pana pe data de 31.07.2012, precum s-a convenit in cadrul antecontractului. In consecinta CA X a renuntat la achizitionarea apartamentului si s-a emis pe data de 01.08.2012 o factura de stornare (anexa 6.3 la contestatie). Si aceasta factura de stornare a fost inregistrata si declarata de catre CA X si X SRL (anexa 6.4 la contestatie).

In acest sens, contestatarul aduce in discutie Hotararile Curtii Europene de Justitie in Cauza C-37/95 si Cauza C-110/94 si sustine ca, astfel cum a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justitie in Cauza C-37/95, persoana impozabila pastreaza dreptul de deducere exercitat in baza art. 145 alin. (2) din Codul fiscal, daca din circumstante care nu depind de vointa sa persoana impozabila nu utilizeaza niciodata aceste bunuri sau servicii pentru activitatea sa economica (anexa 6.5 la contestatie) si ca dreptul de deducere poate fi pastrat si in alte situatii in care achizitiile de bunuri/servicii pentru care dreptul de deducere a fost exercitat conform art. 145 alin. (2) din Codul fiscal nu sunt utilizate pentru activitatea economica a persoanei impozabile, din motive obiective care nu depind de vointa sa, astfel cum a fost pronuntata Hotararea Curtii Europene de Justitie in Cauza C-110/94 Intercommunale voor zeewaterontziltling (INZO) impotriva Statului Belgian (anexa 6.6 la contestatie).

In speta sunt aplicabile prevederile art.134¹, art. 134², art.145, art.146 si 147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

art.134¹

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

art. 134²

„ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

a) la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;

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

-art.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

“(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

Conform pct.45 din Normele metodologice aprobate prin HG nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

Norme metodologice:

„45. (1) În sensul art. 145 alin. (4) din Codul fiscal, orice persoana impozabilă are dreptul să deducă taxa pentru achizițiile efectuate de aceasta înainte de înregistrarea acesteia în scopul de TVA conform art.153 din Codul fiscal, din momentul în care aceasta persoana intenționează să desfășoare o activitate economică, cu condiția să nu se depășească perioada prevăzută la art.147¹ alin. (2) din Codul fiscal. Intenția persoanei trebuie evaluată în baza elementelor obiective, cum ar fi faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare inițierii acestei activități economice. Deducerea se exercită prin înscrierea taxei deductibile în decontul de taxă prevăzut la art.156² din Codul fiscal depus după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal

(2) Pentru exercitarea dreptului de deducere prevăzut la alin. (1) trebuie îndeplinite următoarele cerințe :

a) bunurile respective urmează să fie utilizate pentru operațiuni care dau drept de deducere;

b) persoana impozabila trebuie sa detina o factura fiscala sau un alt document legal aprobat prin care sa justifice suma taxei pe valoarea adaugata aferente bunurilor achizitionate.

c) sa nu depaseasca perioada prevazuta la art. 147¹ alin. (2) din Codul fiscal.”

Totodata, potrivit dispozitiilor art.153 alin (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare :

ART. 153

(1) Persoana impozabila care este stabilita in Romania, conform art.125¹ alin. (2) lit. b), si realizeaza sau intentioneaza sa realizeze o activitate economica ce implica operatiuni taxabile si/sau scutite de taxa pe valoarea adaugata cu drept de deducere trebuie sa solicite inregistrarea in scopuri de TVA la organul fiscal competent

Norme metodologice:

66. (2) In aplicarea art.153 alin.(1) din Codul fiscal, activitatea economica se considera ca fiind inceputa din momentul in care o persoana intentioneaza sa efectueze o astfel de activitate. Intentia persoanei trebuie apreciata in baza elementelor obiective ca de exemplu faptul ca aceasta incepe sa angajeze costuri si/sau sa faca investitii pregatitoare necesare pentru initierea unei activitati economice.

Referitor la deductibilitatea TVA aferenta achizitiilor in raport de intentia persoanelor impozabile de a desfasura activitati economice supuse TVA se retin urmatoarele :

Potrivit art.11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal :

„ART.11

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

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

Astfel, din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata , reglementarile fiscale permit , in circumstante anume determinate, deducerea acesteia chiar si in situatia in care persoana impozabila nu a fost inca inregistrata in scopuri de taxa , cu conditia ca persoana in cauza sa-si dovedeasca intentia de a desfasura o activitate economica ce presupune realizarea de operatiuni taxabile, iar investitiile pregatitoare sunt necesare initierii acestei activitati economice .Cu atat mai mult, o persoana impozabila deja inregistrata in scopuri de TVA , are dreptul la deducere in aceiasi masura in care intentia de a desfasura activitatea economica generatoare de operatiuni taxabile este sustinuta de dovezi obiective, din care rezulta ca achizitiile sunt destinate a fi utilizate in folosul tranzactiilor impozabile viitoare.

Potrivit art.145 alin. (2) lit. a). din Codul fiscal orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor daca acestea sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile.

Legislatia privind TVA permite unei persoane impozabile sa-si deduca taxa aferenta achizitiilor chiar si inainte de inregistrarea acesteia in scopuri de TVA in baza art.145 alin.(4) din Codul fiscal si a pet 45 alin. (1) din Norme, pe baza intentiei de a desfasura activitati economice supuse taxei, deci cu atat mai mult este permisa acordarea dreptului de deducere a taxei aferenta achizitiilor unei persoane impozabile inregistrate in scopuri de TVA, care intentioneaza sa realizeze, prin achizitiile in cauza, operatiuni taxabile.

- la paragraful 15 din Cazul INZO se face referire la paragraful 22 din Cazul Curtii Europene de Justitie C-268/83 (ROMPELMAN}, in care Curtea sustine ca activitatile preparatorii, cum ar fi achizitia de bunuri, de proprietati imobiliare trebuiau tratate ca reprezentand activitate economica in sensul art. 4(1) din Directiva VI a:

- la paragraful 23 din Cazul INZO, respectiv paragraful 24 din Cazul ROMPELMAN, Curtea a stabilit ca este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art. 4 din Directiva a VI a nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata de a desfasura activitate economica dand nastere la activitati taxabile.

Prin urmare, din jurisprudenta Curtii Europene de Justitie reiese ca exista situatii in care se acorda drept de deducere a TVA contribuabililor pentru achizitii de bunuri si sau servicii efectuate anterior inceperii activitatii taxabile, chiar daca, ulterior, acestea nu vor fi utilizate in cadrul activitatii taxabile, dar numai in cazul in care se dovedeste intentia persoanei la momentul achizitiei de a utiliza bunurile/serviciile in folosul activitatii taxabile ulterioare chiar in situatia in care, din motive obiective , independente de vointa sa, acest lucru nu a mai fost posibil(cazul Ghent : decizia primariei de a schimba terenurile, cazul INZO: concluziile nefavorabile rezultate din studiul de profitabilitate).

Jurisprudenta Curtii Europene de Justitie recunoaste statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adaugata.

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

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

Nu in ultimul rand, principiul prevalentei substantei asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislatia comunitara , care se aplica in concordanta cu celelalte principii recunoscute de legislatia si Jurisprudenta

comunitara, printre care si principiul luptei impotriva fraudei, a evaziunii fiscale si a eventualelor abuzuri. Din acest motiv legislatia fiscala conditioneaza deductibilitatea TVA a achizitiilor de indeplinirea cumulativa, pe langa conditiile de forma (inclusiv conditia ca persoana impozabila sa detina factura care sa contina informatiile obligatorii prevazute de lege), a conditiei de fond esentiale, acea ca achizitiile pentru care se solicita deducerea sa fie destinate utilizarii operatiunilor taxabile ale persoanei impozabile.

Prin urmare conform dispozitiilor legale precizate persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume : achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, pentru a dovedi ca serviciile achizitionate sunt utilizate, intr-adevar, in folosul operatiunii taxabile, persoana impozabila este obligata nu numai sa detina factura in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila, ci sa si demonstreze ca serviciile facturate au fost prestate efectiv in folosul operatiunilor taxabile respective.

Totodata, din jurisprudenta comunitara reiese ca exercitarea dreptului de deducere a TVA de catre persoanele impozabile nu trebuie confundata cu justificarea (demonstrarea) exercitarii acestui drept in cadrul controalelor ulterioare, statele membre avand suficienta putere de a solicita persoanelor impozabile dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a acestora de a desfasura activitati economice care dau dreptul la deducere, simpla prezentare a unor documente neputind asigura exercitarea netulburata a dreptului de deducere de catre contribuabili.

De asemenea, conform art. 94 alin. (2) coroborat cu art.7 alin.(2) din O.G. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus citat, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele pe care le considera utile, in functie de fiecare caz in parte.

In ceea ce priveste demonstrarea intentiei contribuabilului de a desfasura activitate economica dand nastere la operatiuni taxabile, se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat ca la momentul verificarii, investitiile pentru care se solicita deducerea, respectiv achizitionarea imobilului, nu sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, fara a proceda prin Raportul de inspectie fiscala la analiza intentiei declarata de contribuabil, care trebuie dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora, respectiv in scopul operatiunilor taxabile ale cabinetului de avocatura, respectiv daca era justificata achizitia apartamentului in speta.

In ceea ce priveste realitatea operatiunii de achizitie a imobilului ce face obiectul antecontractului de vanzare cumparare, se retine ca organele de inspectie fiscala au considerat in baza art.11, coroborat cu art.6 "Exercitarea dreptului de apreciere" si a art.7 "Rolul activ", din Codul fiscal, ca la momentul verificarii contestatara nu a mai efectuat tranzactia, stornand in data de 01.08.2012 factura pentru care se solicita deducerea TVA in suma de..... lei si prin urmare achizitia nu este destinata utilizarii in folosul operatiunilor taxabile, fara a proceda prin Raportul de inspectie fiscala la o analiza detaliata a operatiunilor economice, respectiv:

- modalitatea de inregistrare in evidenta contabila(jurnale de vanzari, deconturi de TVA) si de declarare(declaratia cod) a operatiunilor economice de catre furnizorul SC SRL care a emis factura inregistrata de contribuabil.

- daca factura de avans a fost inregistrata in evidenta contabila si declarata de catre furnizor si daca astfel a fost colectat corect TVA aferenta de catre SC X SRL.

Contestatarul sustine faptul ca atat factura de avans cat si factura de stornare, au fost inregistrate in evidenta contabila si declarate corect in decontul de TVA de catre

furnizorul SC X SRL, depunand in acest sens copii dupa jurnalele de vanzari si dupa deconturile de TVA aferente.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aceste aspecte legate de efectuarea acestor operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, si avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, DGRFP prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii dreptului de deducere a TVA aferenta serviciilor de renovare punct de lucru facturate in perioada supusa verificarii, respectiv daca contestatara prezinta dovezi obiective care sa sustina ca sunt indeplinite toate conditiile pentru deductibilitatea TVA.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art. 213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oflcu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "

Avand in vedere cele retinute, documentele retinute la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin.(3) si alin.3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata.Conform pct.11.6 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3[^]1) Solutia de desfiintare este pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

„11.6. Decizia de desfiintare va fi pusa in executare in termen de 30 de zile de la data comunicarii, iar verificarea va viza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr...../31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la rambursare in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in functie de situatia de fapt si de intentia declarata de contribuabil, dovedita cu documente probante valabile, in ceea ce priveste destinatia de utilizare a acestora si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie.

7.Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferent facturilor de achizitionare a materialelor pentru instalatia de incalzire de la SC X SRL.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de lei inscrisa in facturile de achizitie emise de SC X SRL pentru achizitia de materiale pentru instalatie de incalzire, in conditiile in care s-a constatat ca aceasta achizitie nu a fost efectuata in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze intentia persoanei impozabile de a folosi aceasta achizitie in scopul activitatilor sale taxabile, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei se retin urmatoarele:

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare totala de lei in baza a facturi emise de SC X SRL, CUIsi inregistrate in evidentele contabile astfel:

-ff. /15.11.2011 in suma de lei (baza impozabila) + lei tva reprezentand contravaloare „cazan otel, vas expansiune vertical, contactor, etc...;”

-ff. /15.11.2011 in suma de lei (baza impozabila) + lei tva reprezentand contravaloare „termostat, supapa siguranta, cuplu pompa circulatie, valva descarcare de siguranta, etc...”.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare.

In raspunsul la intrbarea nr.18 la nota explicativa, dat pe proprie raspundere domnul X titular cabinet avocatura, a declarat faptul ca „instalatia functioneaza si am un cazan de rezerva. Nu stiu anul”.

Urmare a faptului ca C.A. X nu a prezentat situatii/devize de lucrari in vederea justificarii incorporarii materialelor in bunul imobil in care acesta isi desfasoara activitatea

in scopul operatiunilor sale taxabile si astfel nu justifica cu documente exercitarea dreptului de deducere in scopul realizarii de operatiuni taxabile fiind incalcate prevederile: art. 134¹ alin. (7), art.145 alin.(2) lit.a) si ale art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, organul de inspectie fiscala constata ca CA X nu are drept de deducere a sumei de lei reprezentand taxa pe valoare adaugata aferenta facturilor emise de SC X SRL..

Contestatarul sustine faptul ca materialele au fost folosite la lucrarile ce au fost efectuate la sediul secundar al CA X, din, str. (vezi punct 3), situatiile de lucrari prezentate anterior nu au continut incalzirea in sine ci doar serviciile de montare/instalare precum si caloriferele, tevile si accesoriile. Prin facturile emise de SC X SRL, in valoare de lei si lei (anexa 7.1 la contestatie) au fost achizitionate pompa de circulatie, termostate, accesorii de automatizare dorite suplimentar de CA X, termomanometru, doua electropompe de circulatie si vasele de expansiune. Materialele achizitionate au fost montate de catre X SRL. In acest sens, contestatarul depune la contestatie, copie dupa procesul verbal de receptie a incalzirii centrale ce a fost efectuata pe data de 01.06.2012 (anexa 7.2 la contestatie).

In drept sunt incidente prevederile art.134¹, art.134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

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

-art. 145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) *operațiuni taxabile;”*

-art. 146

“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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);”*

- art.147¹

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Prin urmare conform dispozițiilor legale precizate persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că serviciile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunii taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci să și demonstreze că serviciile facturate au fost prestate efectiv în folosul operațiunilor taxabile respective.

Având în vedere că petenta a depus probe noi în susținerea contestației asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, organul de soluționare a contestațiilor reține că în speță sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care specifică:

"ART. 213

Soluționarea contestației

*(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această **situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.**' •*

Totodată pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală dat în aplicarea art.213 alin.(4) precizează:

"182.1. În temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedură fiscală, contestatarul, intervenientii și/sau imputernicitii acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală."

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

*(2) **Inspectia 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 declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale **cu informatiile proprii sau din alte surse;**

ART. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.** In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "

Totodata art.213 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

ART. 213

Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale suscitata , organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Petenta a anexat la contestatie :

-facturile emise de SC X SRL.

-receptia lucrarii"incalzire centrala .

Se retine faptul ca prin referatul intocmit existent la dosarul contestatiei organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

In temeiul prevederilor legale mentionate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta facturilor de achizitie a materialelor pentru instalatia de incalzire.

Echipele de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea achizitiilor de bunuri mentionate in contractele de prestari servicii, in devizele si situatiile de lucrari, respectiv:

-daca aceste bunuri au fost folosite efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului;-daca a fost colectat TVA aferent de furnizorii acestor bunuri.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeaasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la deductibilitate in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei in functie de noile documente prezentate de societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

8. Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei, reprezentand taxa pe valoarea adaugata fara drept de deducere rezultata din factura nr./25.11.2011 emisa in baza contractului de prestari servicii – studii fezabilitate incheiat cu SC X SRL, CF:

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma de lei tva inscrisa in factura nr...../25.11.2011 (prezentata organelor de control in copie xerox), emisa de SC X SRL pentru servicii de elaborare studiu de fezabilitate, in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze in ce masura aceste servicii au fost prestate efectiv, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat dreptul de deducere a TVA in valoare de lei in baza facturii nr...../25.11.2011 emisa de SC X SRL inregistrata in evidentele contabile astfel:

- in data de 25.11.2011, persoana impozabila CA X a inregistrat in jurnalul de cumparari achizitii de bunuri si servicii in valoare totala de lei din care TVA in valoare de lei, in baza facturii emise de SC X SRL.

Factura, prezentata de contribuabil organului de inspectie fiscala in copie xerox, reprezentand „contravaloare activitati specifice privind studiu fezabilitate cu privire la achizitionarea circa ha. teren cu padure jud. Valcea, conform contract anexa 01.10.2011”, inregistrata in jurnalul de cumparari de catre contestatara, a fost emisa de SC X SRL, conform Contractului de prestari servicii din 01.10.2011 incheiat intre persoana impozabila CA X in calitate de beneficiar si SC X SRL in calitate de prestator.

Obiectul contractului din 01.10.2011 il reprezinta: „elaborarea unui studiu de fezabilitate cu privire la achizitionarea de catre un client al Cabinetului, a unor suprafete de aprox. ha. de teren cu padure in, jud....., com.....”. Pretul contractului pentru serviciile prestate este de lei + tva, iar plata se face de beneficiar dupa predarea studiului de fezabilitate.

Urmare a analizarii documentelor prezentate de contribuabil in perioada inspectiei fiscale, organul de control retine urmatoarele:

- conform contractelor de asistenta juridica incheiate de catre CA X (prezentate organelor de inspectie fiscala), chetuielile cu astfel de studii sunt suportate de catre clienti, iar prin plata studiului de fezabilitate de catre persoana impozabila pentru achizitionarea unei suprafete de teren- padure pentru un potential client al cabinetului se depasesc atributiile profesiei de avocat.

- pana la data incheierii inspectiei fiscale, contribuabilul nu a prezentat niciun act aditional la contractul de prestari servicii – studii de fezabilitate din care sa reiasa diminuarea pretului negociat pentru serviciile contractate, avand in vedere faptul ca SC X SRL prin

factura emisa (in suma de lei + tva) nu a acoperit in totalitate valoarea contractului (in suma de lei + tva).

- contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala niciun contract de asistenta juridica incheiat cu vreun client al cabinetului din care sa reiasa faptul ca serviciile de fezabilitate achizitionate de la SC X SRL au fost refacturate justificand astfel utilizarea acestora in interesul operatiunilor sale taxabile, fiind astfel incalcate prevederile art.145 "Sfera de aplicare a dreptului de deducere" alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

- pentru serviciile achizitionate contribuabilul nu a prezentat situatii de lucrari, rapoarte de lucru sau alte documente similare pe baza carora s-au facturat serviciile efectuate de catre SC X SRL si au fost acceptate de catre persoana impozabila in calitate de beneficiar, fiind incalcate prevederile art. 134¹ "Faptul generator pentru livrari de bunuri si prestari de servicii", alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare;

- factura fiscala, chitanta si contractul de prestari servicii emise de catre SC X SRL si prezentate de catre contribuabil echipei de inspectie fiscala sunt in copie xerox, fiind incalcate urmatoarele prevederi legale:

-art.146 „Conditii de exercitare a dreptului de deducere” alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplinesca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmeza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155;”;

-punctul 46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.910 din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct.73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct.78.... In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuieste documentul initial. Duplicatul poate fi o factura noua emisa de furnizor/prestator, care sa cuprinda aceleasi date ca si factura initiala, si pe care sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala sau o fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice stampila furnizorului/prestatorului si sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala.”

Organul de inspectie fiscala precizeaza faptul ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala, contribuabilul nu a efectuat corectia documentelor prevazute la art. 159 din Legea nr. 571/2003 coroborat cu prevederile pct. 81², alin. (3) din HG nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a codului fiscal.

In contestatia formulata, CA X sustine ca a avut si are cereri din partea mai multor clienti si potentiali clienti de a media tranzactii imobiliare de acest fel (anexa 8.1 la contestatie) si ca urmare incepand cu anul 2011, CA X s-a specializat pe servicii juridice in legatura cu tranzactionarea de paduri. Deasemenea sustine ca acesti clienti si potentiali clienti sunt insa de acord sa plateasca servicii de mediere doar in cazul in care tranzactiile au efectiv loc. Pentru a putea evalua daca implicarea CA X in anumite tranzactii are sanse de reusita si exista posibilitatea sa aduca venituri suplimentare, CA X a convenit cu SC X SRL elaborarea unor studii de fezabilitate legate de mai multe oferte de paduri primite (anexa 8.2 la contestatie).

In acest sens contestatara anexeaza o lista a studiilor elaborate de catre X SRL (anexa 8.3 la contestatie).

Totodata contestatara depune la contestatie si o copie a facturii emisa de catre SC X SRL, din care reiese ca este conform cu originalul, precum si dovada platii acestei facturi (anexa 8.4 la contestatie) considerand ca astfel sunt indeplinite prevederile art.146 alin.1 lit.a si CA X are dreptul la deducerea TVA inscrisa in factura respectiva.

CA X a considerat aceste cheltuieli ca fiind necesare pentru dezvoltarea activitatii de tranzactionare de paduri si terenuri Si intr-adevar, deja in anul 2011 activitatile de asistenta juridica, elaborarea de rapoarte due dilligence, medieri in legatura cu tranzactionarea de paduri au adus venit de aproape lei. In anul 2012 suma aceasta s-a marit la cca. lei, iar in anul 2013 veniturile din asistenta juridica la tranzactionarea de paduri vor depasi veniturile anului precedent (anexa 8.5).

Pana in momentul de fata nu au putut fi refacturate toate aceste studii de fezabilitate, deoarece nu s-au gasit inca clienti pentru toate padurile analizate. Baza intocmirii raportului de "....." care a fost facturat de catre CA X societatii X SRL prin factura...../03.10.2011 (anexa 8.6 la contestatie) sunt insa studiile elaborate de SC X SRL iar din contractele incheiate cu clientul X SRL (anexa 8.7 la contestatie) contestatara sustine ca reiese explicit faptul ca tariful convenit contine si refacturarea studiului pentru padurile X si X, X, com., judetul Atasam acest studiu refacturat clientului X SRL (anexa 8.8 la contestatie) precum si contractui de vanzare-cumparare care dovedeste faptul ca X SRL a achizitionat aceste paduri (anexa 8.9 la contestatie).

In drept sunt incidente prevederile art.134¹, art.134², art.145, art.146 si art.147¹ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

ART. 134¹

Faptul generator pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

(9) *In cazul operatiunilor de inchiriere , leasing, concesiune si arendare de bunuri, serviciul se considera efectuat la fiecare data specificata in contract pentru efectuarea platii.*

ART. 134²

Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) *Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:*

a) *la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator;*

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

ART.145

“(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.146 „Conditii de exercitare a dreptului de deducere” alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1). Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa indeplineasca urmatoarele conditii:

a). pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa ii fie livrate sau serviciile care i-au fost ori urmeza sa ii fie prestate in beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa in conformitate cu prevederile art.155;”;

-punctul 46 alin.(1) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003, cu modificarile si completarile ulterioare, care precizeaza:

„(1) Justificare deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevazute la art.146 alin.910 din Codul fiscal, inclusiv facturi transmise pe cale electronica in conditiile stabilite la pct.73, care sa contina cel putin informatiile prevazute la art.155 alin.(5) din Codul fiscal, cu exceptia facturilor simplificate prevazute la pct.78.... In cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al documentului de justificare, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuieste documentul initial. Duplicatul poate fi o factura noua emisa de furnizor/prestator, care sa cuprinda aceleasi date ca si factura initiala, si pe care sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala sau o fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice stampila furnizorului/prestatorului si sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala.”

ART.147^{^1}

Dreptul de deducere exercitat prin decontul de taxă

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147.”

(2) În situația în care nu sunt îndeplinite condițiile și formalitățile de exercitare a dreptului de deducere în perioada fiscală de declarare sau în cazul în care nu s-au primit documentele de justificare a taxei prevăzute la art. 146, persoana impozabilă își poate exercita dreptul de deducere prin decontul perioadei fiscale în care sunt îndeplinite aceste condiții și formalități sau printr-un decont ulterior, dar nu pentru mai mult de 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii este conditionat si de prestarea efectiva a acestora, de necesitatea si utilizarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Totodata, justificarea deducerii se face numai pe baza exemplarului original al facturii, iar in cazul in care acesta nu mai poate fi prezentat, beneficiarul va solicita emitentului un duplicat al facturii, pe care se va mentiona ca inlocuieste documentul initial. Duplicatul poate fi o factura noua emisa de furnizor/prestator, care sa cuprinda aceleasi date ca si factura initiala, si pe care sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala sau o

fotocopie a facturii initiale, pe care sa se aplice stampila furnizorului/prestatorului si sa se mentioneze ca este duplicat si ca inlocuieste factura initiala.”

Analizand documentele existente la dosarul contestatiei si potrivit prevederilor legale enuntate se retin urmatoarele:

Echipe de inspectie fiscala a considerat ca prin achizitionarea serviciilor prestate de SC X SRL constand in „studiu fezabilitate cu privire la achizitionarea circa ha. teren cu padure jud.”, se depasesc atributiile profesiei de avocat, iar prin faptul ca contribuabilul nu a prezentat organelor de inspectie fiscala niciun contract de asistenta juridica incheiat cu un client al cabinetului din care sa reiasa faptul ca studiile de fezabilitate achizitionate de la SC X SRL, au fost refacturate justificand astfel utilizarea acestora in interesul operatiunilor sale taxabile, au fost astfel incalcate prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

In ceea ce priveste destinatia achizitiilor in folosul operatiunilor taxabile contestata ataseaza copii dupa urmatoarele documente:

-traducere din limba germana a unei cereri de oferta pentru consultatie juridica in vederea achizitionarii unei paduri de ha la(anexa nr.8.1 la contestatie);

- situatie cu lista studiilor de fezabilitate analizate pentru diversi beneficiari de consultatii juridice(anexa nr.8.3 la contestatie);

- o situatie cu veniturile realizate de cabinet in anii 2011, 2012 si 2013, din activitatea de asistenta juridica, elaborarea de rapoarte „.....”, medieri in legatura cu tranzactionarea de paduri (anexa nr.8.5 la contestatie),

- doua contracte de asistenta juridica si factura de onorariu cu SC X SRL(anexa nr.8.7 la contestatie);

- note de studiu pentru padurile X si X com....., (descrieri parcelare, procese verbale de punere in posesie, extrase de C.F. si alte documente diverse);

Totodata invoca ca din documentele depuse reiese explicit ca acest studiu a fost refacturat clientului SC X SRL(anexa nr.8.8 si 8.9 la contestatie).

Totodata organul de inspectie fiscala constata faptul ca in conformitate cu prevederile art.146 „Conditii de exercitare a dreptului de deducere” alin.(1) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, contestata nu are dreptul de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferent facturii nr..... din 25.11.2011 emisa de SC X SRL, intrucat aceasta si chitanta de plata nr./22.12.2011, este prezentata de contribuabil in copie xerox(anexa la pag.70 la Raportul de inspectie fiscala).

Contestata depune la contestatie copii dupa factura nr..... din 25.11.2011 emisa de SC X SRL si chitanta de plata nr./22.12.2011, (anexa nr.8.4 la contestatie)sustinand ca avand inscrisa mentiunea conform cu originalul, intruneste conditiile art.146 alin.1, lit.a). si prin urmare are dreptul de deducere a TVA.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

(4) Contestatarul, intervenientii sau imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal

atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

(2) Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:

a) constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;

art. 7 Rolul activ

(1) Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.

(2) Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oficiu, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "

Totodata art.213 alin (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

ART. 213

“Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.”

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale suscitade, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Se retine faptul ca prin referatul intocmit, existent la dosarul contestatiei, organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente in totalitate.

In temeiul prevederilor legale mentionate anterior, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta achizitiei de servicii- studiu de fezabilitate teren cu padure.

Echipele de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea serviciilor mentionate in contractele de inchiriere, sau in alte documente doveditoare, daca aceste servicii au fost prestate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului si daca a fost colectat TVA aferent de furnizorul acestor servicii.

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare."

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA respinsa la deductibilitate in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei in functie de noile documente prezentate de societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

9.Cu privire la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile.

Cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul solutionare contestatii se poate pronunta asupra dreptului de deducere a TVA in suma totala de de lei aferenta unor achizitii de bunuri si servicii de la diversi furnizori, in conditiile in care s-a constatat ca aceste achizitii nu au fost efectuate in scopul operatiunilor taxabile, fara insa sa se analizeze in ce masura aceste servicii au fost prestate efectiv, si fara sa se analizeze faptul ca petenta depune impreuna cu contestatia documente suplimentare iar organele de inspectie fiscala nu au analizat aceste documente.

In fapt, CA X si-a exercitat in perioada 01.11.2007-31.08.2012, dreptul de deducere a TVA in valoare totala de lei in baza facturilor emise de diversi furnizori, inregistrate in evidentele contabile astfel:

a).in ceea ce priveste suma de,..... lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei, rezultata din factura fiscala nr./14.03.2008, emisa de catre SC X SRL, reprezentand „compartimentare baie”, organul de inspectie fiscala retine urmatoarele:

- in perioada inspectiei fiscale contribuabilul nu prezinta nici un document (contract de prestari servicii, devize/situatii de lucrari, procese verbale de receptie finala sau partiala) emis de catre SC X SRL, in calitate de prestator, in vederea justificarii incorporarii

materialelor intr-unul din sediile cabinetului de avocatura si nu poate justifica taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor pentru care si-a exercitat dreptul de deducere, in scopul realizarii de operatiuni taxabile, conform prevederilor: art. 134¹, alin. (7), art.145 alin.(2) lit.a) si ale art.156 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare.

In contestatia formulata, CA X sustine ca era necesara amenajarea unei bai deoarece spatiul folosit nu era dotat cu aceasta utilitate.In acest sens depune la contestatie schita cu spatiul inainte si dupa compartimentarea executata de SC X SRL (anexa 9.1.2 si 9.1.3 la contestatie). Contestatara sustine ca aceste servicii au fost executate in baza contractului nr...../14.03.2008 (anexa 9.1.1 la contestatie) iar dupa finalizarea acestor lucrari, a fost emisa factura nr...../14.03.2008 si chitanta nr...../17.03.2008 (anexa 9.1.4 la contestatie).

Contestatara sustine ca prin faptul ca CA X a platit factura emisa de catre SC X SRL, a acceptat lucrarile efectuate de catre aceasta.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

b).in ceea ce priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei, rezultata dintr-un numar de facturi fiscale, astfel:

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./05.12.2008 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „alte servicii/produse:anvelope bucati”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./02.05.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „set placute frana, senzor uzura frana,”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de..... lei rezultata din ff...../19.07.2011 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „alte servicii/produse:/...../..... buc,...../...../.....buc, jante aliaj buc, jante aliaj buc.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de..... lei rezultata din ff./30.07.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „lucrari de reparatii conform deviz auto”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile delei rezultata din ff./03.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope , jante bucata....” ;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./04.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope , jante..... bucata.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile delei rezultata din ff./05.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope , jante..... bucata.”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./06.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope , jante bucata....”;

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./07.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „anvelope, jante bucata.....”, organul de inspectie fiscala retine urmatoarele:

Urmare analizarii documentelor puse la dispozitie de contribuabil, organul de inspectie fiscala constata ca in data de 06.03.2008 cu factura nr..... emisa de furnizorul (.....) a achizitionat autoturismul marca in suma de (..... euro baza impozabila + tva). In evidenta contabila contribuabilul inregistreaza achizitia autoturismului la valoarea neta inscrisa pe factura emisa (respectiv suma de lei), iar in decontul de tva intocmit pentru perioada fiscala ianuarie –martie 2008, este declarata atat la randul 4 din cadrul indicatorului „Taxa pe valoarea adaugata colectata -„Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata tva (taxare inversa” cat si la randul 14 din cadrul indicatorului „taxa pe valoarea adaugata deductibila -„Achizitii intracomunitare de bunuri pentru care cumparatorul este obligat la plata tva (taxare inversa)”. De asemenea, contribuabilul declara achizitia efectuata in declaratia recapitulativa privind livrarile/achizitiile intracomunitare de bunuri – cod intocmita pentru trimestrul 1, 2008.

- conform certificatului de inmatriculare al autoturismului (anexa nr.14 la raportul de inspectie fiscala), organul de inspectie fiscala constata faptul ca autoturismul achizitionat este inmatriculat in pe persoana fizica, cu domiciliul in

- in vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare.

In raspunsul la intrebarile nr..... si nr..... la nota explicativa, date pe proprie raspundere, domnul X titular cabinet avocatura, a declarat faptul ca : „masina fiind platita integral de catre mine, firma X a fost de acord sa se factureze pe cabinet intrucat urma sa satisfaca necesarul de transport pentru avocatura.”; de asemenea, „autoturismul a fost inmatriculat pe persoana fizica cu domiciliul in de la data achizitiei”.

- deasemenea organul de inspectie fiscala constata ca pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala contribuabilul nu a prezentat un contract de inchiriere/comodat incheiat intre persoana fizica X cu domiciliul in,(conform talon prezentat - proprietarul autoturismului) si Cabinetul de Avocatura X, CUI:.....

- avand in vedere ca petenta nu poate justifica folosirea autoturismului achizitionat in interesul operatiunilor sale taxabile(certificatul de inmatriculare este inregistrat pe persoana fizica, nu exista contract de inchiriere/comodat, nu sunt prezentate foi de parcurs, cu toate ca inregistreaza cheltuieli cu combustibilul, sau alte documente din care sa rezulte utilizarea autoturismului pe cabinet, sunt inregistrate cheltuieli cu taxi iar in luna decembrie 2011 CA X achizitioneaza un autoturism printr-un contract de leasing, si avand in vedere si faptul ca au fost achizitionate un numar foarte mare de jenti auto(..... buc.) si anvelope (..... buc.), organul de inspectie fiscala constata ca contribuabilul nu are drept de deducere pentru suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata rezultata din cheltuieli de intretinere auto in conformitate cu urmatoarele prevederi legale:

-art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere”, alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, CA X sustine ca interpretarea de catre organul de control a faptului ca prin inscrierea in certificatul de inmatriculare al autoturismului a persoanei fizice X, acesta este proprietarul si nu Cabinetul de avocatura, este eronata.

In sustinerea contestatiei, CA X invoca directiva 2003/127/CE (anexa 9.2.2 la contestatie), care prevede ca la punctul C1 in certificatul de inmatriculare, se trece doar posesorul certificatului de inmatriculare. Doar la punctul C.4 se face referire la proprietatea vehiculului iar in speta la punctul C.4 este trecuta urmatoarea mentiune ".....". Traducerea acestei mentiuni este (pagina 191- Directiva 2003/127/CE) C.4 (c) "Posesorul certificatului de inmatriculare nu este identificat prin certificatul de inmatriculare ca fiind proprietarul vehiculului." Instantele germane au clarificat ca certificatul de inmatriculare german nu constituie nici un fel de drept sau dovada de proprietate (KG Berlin, Hotarare din 12.04.2007, Az. 12 U 51/07). Certificatul de inmatriculare este doar un document administrativ, din care nu se poate deduce nici proprietarul de drept, nici posesorul. In acest sens contestatara anexeaza traducerea autorizata a hotararii curtii din Berlin (anexa 9.2.3 la contestatie). Tot in acest sens, CA X depune la contestatie prin anexa nr.1 la adresa inregistrata la DGRFP cu nr...../04.02.2014, adresa catre furnizorul german, prin care solicita in calitate de proprietar, ca autoturismul sa fie inmatriculat pe persoana fizica. Totodata, cu adresa mentionata anterior, contestatara depune copie dupa Registrul inventar din care reiese ca autoturismul a intrat in patrimoniul CA X in data de 06.03.2008.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Referitor la faptul ca nu prezinta foi de parcurs, contestatara sustine ca pana la sfarsitul lunii aprilie 2009 insa, nu existau nici un fel de prevederi specifice care sa limiteze la deducere TVA sau cheltuielile aferente vehiculelor rutiere. Prin OUG nr. 34 din 11 aprilie 2009 s-a introdus la art. 145¹ o prevedere prin care se limiteaza dreptul de a deduce tva aferenta achizitiilor vehiculelor si tva aferenta achizitiilor de combustibil. Aceasta modificare legislativa, insa nu a limitat in nici un fel deducerea TVA din facturi pentru servicii de reparatii, piese de schimb etc.. Doar prin OUG 24/2012, publicat in M.O. pe data de 07.06.2012, au fost introduse modificari in sensul ca "se limiteaza la% dreptul de deducere a taxei aferente cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate si a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate in proprietatea sau in folosinta persoanei impozabile, in cazul in care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice." si doar normele modificate prin HG nr. 670/2012 din 13.07.2012 specifica la art. 145¹, punctul 45¹ ca "In vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel putin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs." In consecinta, pentru exercitarea dreptului de deducere de catre CA X, la momentul emiterii facturilor si inregistrarii lor in contabilitatea CA X nu exista obligativitatea de a intocmi foi de parcurs. Desi nu exista foi de parcurs, prin emailurile si intalnirile stabilite cu clientii sai, CA X poate face chiar si dovada ca masina a fost folosita in toata perioada in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii de venituri (Anexa 9.2.8 la contestatie).

In ceea ce priveste achizitia unui numar mare de jenti si anvelope auto, contestatara sustine ca urmare a parcurgerii a peste km., era necesara schimbarea acestora chiar mai des, avand in vedere ca un set de anvelope se uzeaza la

aprox..... km. si legislatia rutiera impune utilizarea anvelopelor de iarna timp de cateva luni pe an, iar limita de uzura a acestora este demm.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aspectele legate de efectuarea acestei operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, DGRFP..... prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii dreptului de deducere a TVA in suma de lei.

c) in ceea ce priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei, rezultata din factura fiscala seria/19.12.2008, emisa de catre SC X SRL, reprezentand „alte servicii/produse: consultanta/dezvoltare/implementare portal web www.....”, organul de inspectie fiscala retine urmatoarele:

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca beneficiarul real serviciilor de consultanta/dezvoltare/implementare a portalului web achizitionat de catre CA X de la persoana afiliata SC X SRL este, in fapt, SC X & X SRL , CUI, portalul web facand referinta la serviciile oferite de societatea comerciala precizata anterior (respectiv SC X & X SRL , CUI) si nicidecum la serviciile Cabinetului de Avocatura X, CUI:.....

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele, de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare referitor la serviciile web achizitionate de la SC X SRL, dl. Avocat X declara la raspunsul nr..... din nota explicativa „ toate is facute de SC X si folosite ca atare. Nu mai am nimic de adaugat.”.

Datorita faptului ca serviciile web facturate Cabinetului de Avocatura X de catre persoana afiliata SC X SRL au ca destinatie o alta persoana afiliata (beneficiarul real fiind SC X & X SRL , CUI.....) si nicidecum cabinetul de avocatura supus inspectiei fiscale, organul de inspectie fiscala constata ca contribuabilul nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, CA X sustine ca neacordarea de catre organul de control a dreptului de deducere a TVA pe motiv ca serviciile achizitionate erau destinate altei societati, este nejustificata si invoca faptul ca la momentul facturarii, X & X SRL nici macar nu a existat, ea fiind constituita abia in anul 2009(in acest sens depune copie dupa certificatul de inregistrare a societatii) si deasemeni se poate constata ca pe site-ul respectiv se prezinta si s-a prezentat din anul 2008 cabinetul de avocatura X si nicidecum societatea X & X SRL (vezi anexa 9.3.2 la contestatie). Adresele de email a CA X la fel au fost si sunt pe domain-ul (vezi anexa 9.3.3).

In fapt, din documentele prezentate nu rezulta cu claritate natura serviciilor achizitionate, termene, conditii, daca serviciile efectiv prestate sunt in scopul operatiunilor taxabile ale cabinetului de avocatura.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aspectele legate de efectuarea acestei operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, DGRFP..... prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii dreptului de deducere a TVA in suma de lei.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

d). in ceea ce priveste suma de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii de bunuri si servicii.

Organul de inspectie fiscala a constatat faptul ca CA X nu are drept de deducere a sumei totale de lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, astfel:

- lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de..... lei rezultata din ff./29.05.2008 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „cocarde”; Contribuabilul nu a prezentat documente suplimentare prin care sa justifice achizitia in interesul activitatii desfasurate (consultanta juridica), cocardele reprezentand prin definitie o “insignă sau panglică (de obicei în culorile naționale) purtată de militari la chipiu sau de civili la piept în anumite împrejurări solemne. / emblemă care reprezintă un partid, un curent”;

In contestatia formulata CA X sustine ca pentru reclama si publicitate a achizitionat insigne personalizate cu emblema/sigla Cabinetului de Avocatura, de la SC X SRL, firma specializata in producerea de materiale publicitare personalizate, care a emis factura nr...../20.05.2008 in care a in scris denumirea generica „cocarde”.Sustine ca motivele invocate de organele de inspectie fiscala nu sunt justificate si referitor la deductibilitatea acestor cheltuieli invoca prevederile pct.38 alin.24 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Intrucat organele de inspectie fiscala nu au verificat toate aspectele legate de efectuarea acestei operatiuni, raportandu-se doar la o parte din temeiurile de drept existente, DGRFP..... prin Serviciul solutionare contestatii nu se poate pronunta asupra legalitatii dreptului de deducere a TVA in suma de lei.

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./11.05.2010 emisa de catre SC X SRL, reprezentand „covor aqua, covor”; desi obiectele achizitionate figureaza scriptic in listele de inventariere anuale efectuate de catre contribuabil, acestea au fost achizitionate in scopul utilizarii personale a titularului autorizatiei;

Contestatarul sustine ca nu este adevarata concluzia organului de control ca achizitia covoarelor in speta a fost in scop personal si in sustinerea contestatiei contestatarul anexeaza poze cu covorul in cauza (anexa nr.9.4.2), motivand faptul ca acesta este folosit doar iarna.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

-..... lei taxa pe valoarea adaugata aferenta unei baze impozabile de lei rezultata din ff./14.10.2011 emisa de catre SC X SRL , reprezentand „.....”; Avand in vedere faptul ca X este un club din cadrul X ai carui membrii beneficiaza de rezervari la restaurante si cazare cu tarife preferentiale la X si in lantul X, cat si in hotelurile - partener din intreaga tara, documentele prezentate de catre contribuabil nu justifica faptul ca aceasta cheltuiala a fost efectuata in interesul operatiunilor sale taxabile.

Contestatară invocă ca având în vedere că în exercitarea profesiei de avocat și în speta CA X care are numeroși clienți străini, desfășurarea activității presupune numeroase deplasări în țară și străinătate care generează cheltuieli de cazare, înscrierea în acest club și plata taxei respective s-a efectuat tocmai în scopul reducerii cheltuielilor de cazare prin obținerea unor tarife mai mici. Prin urmare această cheltuială este efectuată în scopul realizării de venituri taxabile și este justificată cu documente (factura fiscală și chitanța), și prin urmare consideră că TVA-ul aferent îndeplinește condițiile de deductibilitate.

-..... lei taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile de lei rezultată din ff./03.12.2011 emisă de către SC X SRL, reprezentând „ochelari protecție”; deși bunul achiziționat figurează scriptic în listele de inventariere anuale efectuate de către contribuabil, organele de inspecție nu au putut identifica achiziția efectuată, aceștia fiind de fapt achiziționați în scopul utilizării personale a titularului autorizației;

În contestația formulată contestatară susține că CA X a achiziționat ochelari de protecție pentru ecranul computerului, aceștia există și sunt folosiți de către titularul autorizației, în fiecare zi la redactarea la calculator a lucrărilor specifice desfășurării activității profesionale din cadrul cabinetului de avocatură. Contestatară consideră că această achiziție care figurează în listele de inventariere anuale așa cum de altfel menționează și organul fiscal a fost efectuată în scopul desfășurării activității care generează venituri taxabile.

-..... lei taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile de lei rezultată din ff./14.06.2008 emisă de către SC X SRL - X, reprezentând „cazare, taxa locală, restaurant, sala conferință”. Precizăm faptul că în factura fiscală întocmită de către SC X SRL - X nu este precizat numărul de persoane cărora le sunt destinate serviciile achiziționate de către cabinetul de avocatură. Persoana impozabilă nu a prezentat alte documente care să justifice participarea la conferință (invitații la conferință, tematică/obiectul conferinței, confirmarea prezenței contribuabilului – delegație vizată de către organizatori). Având în vedere documentele prezentate contribuabilul nu justifică faptul că această cheltuială a fost efectuată în interesul operațiunilor sale taxabile. La solicitarea organelor de inspecție fiscală de a prezenta documente suplimentare privind factura fiscală emisă de către SC X SRL - X, contribuabilul a răspuns în nota explicativă dată (întrebarea nr. 10): „Nu mai știu cu cine am fost”.

Referitor la suma de lei TVA aferentă facturii/14.06.2008 achitată cu op. nr./20.06.2008 către SC X SRL, reprezentând cazare, taxa locală, restaurant, sala conferințe contestatară susține că în data de a avut loc un seminar organizat de CA X pentru clienții săi și potențiali clienți cu tema "modificări legislative în contextul aderării României la Uniunea Europeană, precum și oportunități și riscuri pentru investitorii germani/maghiari". Acest seminar a avut loc la X, au fost câteva zile de prezentări pe tema menționată mai sus. Contestatară anexează în susținerea contestației regulamentul campaniei de marketing precum și lista cu participanții la seminar (anexa 9.4.3 la contestație).

Având în vedere că petenta a depus probe noi în susținerea contestației asupra cărora organele de inspecție fiscală nu s-au pronunțat, organul de soluționare a contestațiilor reține că în speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel, organele de soluționare a contestației nu se pot pronunța în cauză, înainte de a se pronunța organele de inspecție fiscală asupra documentelor noi depuse în susținerea contestației.

e) în ceea ce privește suma de lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă unei baze impozabile de lei, rezultată din factura fiscală nr./30.08.2010, emisă de către SC X SRL, reprezentând „întocmire documentație tehnică obținere certificat de urbanism”, organul de inspecție fiscală reține următoarele:

In urma verificarilor efectuate organele de inspectie fiscala au constatat ca conform contractelor de asistenta juridica incheiate cu diversi clienti, prezentate de catre contribuabil organelor de inspectie fiscala, la capitolul „Cheltuieli” este mentionat faptul ca „cheltuielile aferente activitatilor mentionate vor fi suportate de client separat de plata onorariului”.

In vederea stabilirii starii de fapt fiscala organele, de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului informatii suplimentare din care sa rezulte necesitatea obtinerii documentatiei pentru certificatul de urbanism, in interesul activitatii desfasurate, dl. Avocat **X** declara la raspunsul nr.19 din nota explicativa „Nu stiu.”

Datorita faptului ca serviciile achizitionate in vederea obtinerii certificatului de urbanism reprezinta cheltuieli suportate de clientii cabinetului si datorita faptului ca pana la data incheierii Raportului de inspectie fiscala contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ (autorizatie de construire, proiect constructii, avize, etc....) emise pe numele Cabinetului de Avocatura **X** din care sa rezulte faptul ca persoana impozabila a efectuat sau are in derulare investitii referitoare la edificarea unui bun imobil – proprietate a cabinetului, organul de inspectie fiscala constata ca CA **X** a efectuat cheltuieli care nu sunt in scopul activitatilor sale taxabile si prin urmare nu are drept de deducere a taxei pe valoarea adaugata in suma de lei, in conformitate cu prevederile art.145 “Sfera de aplicare a dreptului de deducere” alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal.

In contestatia formulata, CA **X** sustine ca documentatia tehnica intocmita de catre SC **X** SRL a cuprins documentatia referitor la dezvoltarea **X** (contract prestari servicii anexa 9.5.1 la contestatie). CA **X** a refacturat aceasta cheltuiala societatii **X & X** SRL in baza contractului nr..... din 02.02.2009 privind "verificarea din punct de vedere juridic a documentatiei complete referitor la" (anexa 9.5.2) prin factura..... din 04.12.2009 (anexa 9.5.3) si a platit factura SRL (anexa 9.5.4). Plata sumelor convenite cu **X & X** SRL s-a efectuat in mai multe transe in functie de solutionarea problemelor si astfel plata de catre SC **X & X** SRL care cuprinde si contravaloarea facturii emise de **X** SRL a fost efectuata pe data de 23.09.2010.

Se retine faptul ca prin referatul intocmit, existent la dosarul contestatiei organul, de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Referitor la neacordarea dreptului de deducere a sumei de lei reprezentand TVA aferenta unor achizitii de bunuri si servicii care nu sunt efectuate in interesul operatiunilor sale taxabile, se retin urmatoarele : In temeiul prevederilor legale mentionate anterior, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze dreptul de deducere a TVA in suma de lei aferenta achizitiilor de bunuri si servicii achizitionate de contestatara.

Echipe de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea achizitiilor mentionate, documentele doveditoare, daca aceste achizitii au fost realizate efectiv si sunt aferente operatiunilor taxabile ale contribuabilului si daca a fost colectat TVA aferent de furnizorul acestor servicii.

Concluzionand, in speta sunt aplicabile prevederile art.134, art.134¹, art. 134², art.145 alin.(2) lit.a) si art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare, care dispun:

-art.134

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

-art.134¹

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

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

-art. 134²

"Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

(2) Prin excepție de la prevederile alin. (1), exigibilitatea taxei intervine:

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

-art.145

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

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

- a) operațiuni taxabile;"*

-art.146

"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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);"*

La art.147¹ din Codul fiscal se prevede:

"(1) Orice persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA, conform art. 153, are dreptul să scadă din valoarea totală a taxei colectate, pentru o perioadă fiscală, valoarea totală a taxei pentru care, în aceeași perioadă, a luat naștere și poate fi exercitat dreptul de deducere, conform art. 145 - 147."

Potrivit prevederilor legale enunțate, o persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA are dreptul la deducerea TVA la momentul exigibilității taxei.

Pentru presterile de servicii decontate pe baza de situații de lucrări faptul generator ia naștere la data emiterii situațiilor de lucrări sau după caz, la data la care aceste situații sunt acceptate de beneficiar iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator. Prin excepție, exigibilitatea taxei pe valoare adăugată intervine la data emiterii unei facturi, înainte de data la care intervine faptul generator.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adaugata aferenta prestarilor de servicii este conditionat si de prestarea efectiva a acestora, de necesitatea si utilizarea serviciilor in folosul operatiunilor taxabile ale societatii.

In acest sens se retine faptul ca din „fisa investigatiilor pe teren”, intocmita de organele de inspectie fiscala, anexata la raportul de inspectie fiscala, nu reiese aspectele investigate, respectiv daca investitiile inscrise in documentele prezentate corespund cu realitatea.

De asemenea, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca TVA aferenta facturilor de achizitii de bunuri si servicii, emise de o persoana impozabila inregistrata in scopuri de TVA, daca sunt indeplinite doua conditii cumulative, si anume: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si au la baza facturi care cuprind in mod obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Avand in vedere ca petenta a depus probe noi in sustinerea contestatiei asupra carora organele de inspectie fiscala nu s-au pronuntat, organul de solutionare a contestatiilor retine ca in speta sunt aplicabile prevederile art.213 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare care specifica:

“ART. 213

Solutionarea contestatiei

*(4) Contestatarul, intervenientii sau Imputernicitii acestora pot sa depuna probe noi in sustinerea cauzei. In aceasta **situatie, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, dupa caz, i se va oferi posibilitatea sa se pronunte asupra acestora.**’ •*

Totodata pct.182.1 din HG 1050/2004 privind Normele metodologice de aplicare a OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala dat in aplicarea art.213 alin.(4) precizeaza:

“182.1. In temeiul **art.213 alin.(4) din Codul de procedura fiscala** , contestatarul, intervenientii si/sau imputernicitii acestora, in fata organelor de solutionare a contestatiilor , **se pot folosi de orice probe noi relevante , chiar daca acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspectie fiscala.**”

De asemenea, conform art.94 alin.(2) coroborat cu art.7 alin.(2) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, precizeaza:

*(2) **Inspectia fiscala are urmatoarele atributii:***

*a) **constatarea si investigarea fiscala a tuturor actelor si faptelor rezultand din activitatea contribuabilului supus inspectiei sau altor persoane privind legalitatea si conformitatea declaratiilor fiscale, corectitudinea si exactitatea indeplinirii obligatiilor fiscale, in vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;***

*b) **analiza si evaluarea informatiilor fiscale, in vederea confruntarii declaratiilor fiscale cu informatiile proprii sau din alte surse;***

ART. 7 Rolul activ

*(1) **Organul fiscal instiinteaza contribuabilul asupra drepturilor si obligatiilor ce ii revin in desfasurarea procedurii potrivit legii fiscale.***

*(2) **Organul fiscal este indreptatit sa examineze, din oflcui, starea de fapt, sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta***

a situatiei fiscale a contribuabilului. In analiza efectuata organul fiscal va identifica si va avea in vedere toate circumstantele edificatoare ale fiecarui caz. "

Totodata, art.213 alin. (1) din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, precizeaza:

ART. 213

Solutionarea contestatiei

(1) In solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face in raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face in limitele sesizarii.

Astfel, organele de solutionare a contestatiei nu se pot pronunta in cauza, inainte de a se pronunta organele de inspectie fiscala asupra documentelor noi depuse in sustinerea contestatiei.

Potrivit normelor legale suscitatie, organul fiscal trebuie sa depuna toate diligentele pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului si in acest scop sa-si exercite rolul activ, fiind indreptatit sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele prezentate pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului.

Se retine faptul ca prin referatul intocmit existent la dosarul contestatiei organul de inspectie fiscala nu a analizat aceste documente.

In temeiul prevederilor legale mentionate, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa analizeze TVA stabilita suplimentar de plata, in suma totala de lei aferenta activitatii economice desfasurata de Cabinetul de Avocatura X. Echipa de inspectie fiscala trebuie sa procedeze la analizarea operatiunilor aferente, **sa obtina si sa utilizeze toate informatiile si documentele necesare pentru determinarea corecta a situatiei fiscale a contribuabilului**

Avand in vedere cele retinute, documentele existente la dosarul cauzei, precum si normativele citate se va face aplicarea prevederilor art.216 alin. (3) si alin. 3¹ din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, care prevede:

"ART. 216

Solutii asupra contestatiei

(3) Prin decizie se poate desfiinta total sau partial actul administrativ atacat, situatie in care urmeaza sa se incheie un nou act administrativ fiscal care va avea in vedere strict considerentele deciziei de solutionare.

(3¹) Solutia de desfiintare este pusa in exercitare in termen de 30 de zile de la data comunicarii deciziei iar noul act administrativ fiscal emis vizeaza strict aceeasi perioada si acelasi obiect al contestatiei pentru care s-a pronuntat solutia de desfiintare.

Pe cale de consecinta, Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare nr...../31.07.2013 emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr./31.07.2013, va fi desfiintata pentru TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala, in suma de lei, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit actul administrativ contestat, sa procedeze la o noua verificare, prin reanalizarea dreptului de deducere a TVA in suma de lei in functie de noile documente prezentate de societate si efectuarea unei incadrari motivate a constatarilor avand in vedere prevederile legale incidente situatiei de fapt si retinerile din prezenta decizie .

10. Referitor la majorari aferente TVA in valoare de lei (..... +) stabilite de organele de inspectie fiscala, contestata de CA, **cauza supusa solutionarii este daca D.G.R.F.P..... prin Serviciul de Solutionare a Contestatiilor se poate investi cu solutionarea pe fond a contestatiei cu privire la majorari aferente TVA de plata in valoare de lei, in conditiile in care societatea nu prezinta argumentele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceasta suma .**

In fapt, organele de inspectie fiscala au calculat majorari in suma totala de..... lei(..... lei dobanzi + lei penalitati), aferente unei TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de lei.

C.A. **X**, contesta in totalitate dobanzile de intarziere in suma de lei si penalitati de intarziere in suma de lei, in conditiile in care contesta TVA stabilita suplimentar de organele de inspectie fiscala prin Decizia nr...../31.07.2013, in valoare de lei, insa pentru majorari aferente TVA in valoare de lei (..... dobanzi+ penalitati), nu prezinta niciun argument pentru care intelege sa conteste si aceasta suma.

La art. 206 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata, se prevede:

"(1) Contestatia se formulează în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia, precum si stampila în cazul persoanelor juridice. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Ordinul 450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. Nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se precizeaza:

“ Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Ordinul nr.450/2013 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanta Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, care dispun:

" Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivată, în situatia în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionării;"

Potrivit prevederilor art.213 din O.G. Nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala: *"Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile părților, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizării"*.

In conditiile in care contestatara, contesta in totalitate majorarile in valoare de, aferente TVA stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere/31.07.2013 si nu prezinta argumente de fapt si de drept, referitoare la dobanzile si

penalitatile aferente TVA, in valoare de lei, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca nemotivata.

In ceea ce priveste accesoriile aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Conform Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.07.2013 organele de inspectie fiscala au calculat pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei, contestata de C.A. X prin prezenta contestatie, accesorii dupa cum urmeaza:

- dobanzi de intarziere lei
- penalitati de intarziere lei.

Dobanzile de intarziere in valoare de lei si penalitatile de intarziere in valoare de lei au fost stabilite in conformitate cu prevederile art. 119, art. 120 si art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Avand in vedere ca dobanzile de intarziere si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit de plata iar prin prezenta decizie a fost desfiintata partial decizia nr...../31.07.2013 cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in valoare de lei, potrivit principiului de drept "accesorium sequitur principale" se va desfiinta si cu privire la dobanzile de intarziere in valoare de lei si penalitatile de intarziere in valoare de lei.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE

1. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere nr...../31.07.2013 pentru TVA in suma de lei, reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata, dobanzile de intarziere in valoare de lei si penalitatile de intarziere in valoare de lei, urmand a se incheia o noua decizie de impunere prin care sa se reanalizeze cauza pentru aceeasi perioada si acelasi tip de impozit, tinand cont de prevederile legale aplicabile in speta si de cele precizate prin prezenta decizie.

2. Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de Cabinet Avocatura X, impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr...../31.07.2013, pentru suma totala de lei, reprezentand dobanzi si penalitati aferente TVA stabilita suplimentar.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare in conformitate cu prevederile Legii contenciosului administrativ nr.554/2004