

DECIZIA nr.781/2019
privind solutionarea contestatiei formulata de
CA x,
reinregistrata la DGRFPB sub nr. x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x, inregistrata la DGRFPB sub nr. x, cu privire la cererea inregistrata la AS5FP sub nr. x, privind reluarea procedurii administrative de solutionare a contestatiei formulata de **CA x**, cu sediul in x, inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa sub nr. x.

Obiectul contestatiei respective, il constituie urmatoarele acte administrativ-fiscale emise de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x:

1. - Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – taxa pe valoarea adaugata;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

2. – Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (initiala).

3. - Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (corectata) si adresa de inaintare nr. x.

Se retine ca:

A. Impotriva actelor administrativ fiscale de mai sus, contribuabilul a formulat contestatia inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa sub nr. x, care a fost solutionata, dupa cum urmeaza:

- prin Decizia nr. x, DGRFPB a dispus urmatoarele:

*“1. Trimite spre competenta solutionare catre Administratia Sector 5 a Finantelor Publice capatul de cerere al contestatiei formulata de **Cabinetul de avocat x**, cu privire la dispozitiile privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (initiala) si nr. x (corectata) emise de AS5FP.*

2. Suspenda solutionarea capatului de cerere al contestatiei inregistrata la AS5FP sub nr. x, reinregistrata sub nr. x, cu privire la Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AF5FP, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din x lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata, x lei reprezentand dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA si x lei reprezentand penalitati de intarziere aferente TVA, pana la solutionarea definitiva a capatului de cerere al aceleiasi contestatii cu privire la dispozitiile privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (initiala) si nr. x (corectata) emise de AS5FP.

Procedura administrativa urmeaza a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, in conditiile legii si tinand cont de cele retinute prin prezenta.”

- prin Decizia nr. x, AS5FP a dispus urmatoarele:

“Respinge contestatia formulata de Cabinetul de avocat x, cu privire la dispozitiile privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (initiala) si nr. x (corectata) emise de AS5FP ca neintemeiate.”

B. Impotriva Deciziilor nr. x si nr. x, contribuabilul a formulat actiunea ce a facut obiectul dosarului nr. x aflat pe rolul Curtii de Apel Bucuresti, care s-a solutionat prin Sentinta civila nr. x pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, ramasa definitiva conform Deciziei nr. x pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie, prin care s-au dispus urmatoarele:

“Anuleaza Decizia nr. x emisa de DGRFPB si obliga aceasta parata sa solutioneze contestatia administrativa formulata de reclamant impotriva deciziei de impunere nr. x emisa de AS5FP.

Anuleaza Decizia nr. x emisa de AS5FP si obligata aceasta parata sa solutioneze printr-o decizie motivata contestatia administrativa formulata de reclamant impotriva Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x emisa de AS5FP.”

Avand in vedere prevederile Codului de procedura fiscala, precum si Sentinta civila nr. x, ramasa definitiva conform Deciziei nr. x, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa se pronunte asupra contestatiei formulata de **Cabinetul de avocat x**, cu privire la decizia de impunere nr. x emisa de AS5FP.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

La elementele de identificare ale contribuabilului se mentioneaza CNP-ul, care nu este un atribut de identificare al subiectului de drept fiscal, cabinetul de avocat fiind supus unor reglementari specifice.

Organele de inspectie fiscala au invocat un temei de drept inexistent, respectiv art. 152 pct 62 alin 2 lit b din HG nr. 44/2004 si au ignorat forta absoluta de lege a unor prevederi contractuale, conferita de art. 969 din Codul Civil.

Nu a fost respectata realitatea economica si juridica, fiind stabilit eronat ca datoreaza TVA pentru niste venituri nerealizate si nerealizabile.

Onorariul fix perceput de avocat nu poate fi asimilat cu onorariul de succes, care se incaseaza doar in situatia proceselor castigate sau a unei executari silite urmata de incasarea sumelor revendicate.

Organele de control au inclus in baza impozabila facturi pe care contribuabilul le-a stornat, intrucat actiunile au fost respinse definitiv, iar onorariul de succes nu are obiect, nedevenind niciodata exigibil conform contractului.

Potrivit dispozitiilor art. 126 din Codul fiscal nu poate constitui o operatiune impozabila, o operatiune care nu constituie o prestare de servicii si care nu este urmata de plata.

Observatiile sale scrise nu au fost analizate in raportul de inspectie fiscala, fiind incalcat dreptul acestuia la aparare.

In concluzie, contribuabilul solicita adminterea contestatiei.

II. In baza Raportului de inspectie fiscala nr. x, AS5FP a emis Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – taxa pe valoarea adaugata;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

Potrivit constatarilor organelor de control, pentru anul 2011, desi contribuabilul a realizat, la data de 13.06.2011, o cifra de afaceri in suma de x lei care depaseste plafonul de scutire de TVA, acesta nu s-a inregistrat in scopuri de TVA, respectiv nu a calculat, nu a declarat si nu a platit TVA, potrivit dispozitiilor legale.

A. Referitor la TVA in suma de x lei (x lei)

Incepand cu data de 01.08.2011, organele de inspectie fiscala au calculat TVA colectata la serviciile facturate, astfel:

Pentru perioada 01.08.2011 - 31.12.2011:

- valoare facturi emise de contribuabil = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Pentru anul 2012:

- valoare facturi emise de contribuabil = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Pentru perioada 01.01.2013 - 31.03.2013:

- valoare facturi emise de contribuabil = (-) x lei;
- valoare facturi emise conform inspectiei fiscale = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Conform constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada 01.01.2013 - 31.03.2013, contribuabilul a stornat facturile emise cu privire la contractele de asistenta juridica incheiate cu x si x, astfel:

| Nr. contract | Nr. factura stornare | Obiect contract |
|--------------|--------------------------------------|--|
| x | x (-) x lei | Executare silita a Sentintei civile nr. x pronuntata de Tribunalul Bucuresti |
| x | x (-) x lei | Executare silita sentinta x pronuntata de Tribunalul Cluj |
| x | x (-) x lei x (-) x lei | Redactare, depunere, asistenta si reprezentare avocatiala act procesual de dispozitie in cadrul executarii silite - dosar x, Sentinta x a Tribunalului Galati, inclusiv contestatie la executare |

B. In temeiul dispozitiilor Codului de procedura fiscala, organele de inspectie fiscala au calculat, pentru perioada 26.10.2011 - 13.11.2013, accesorii aferente TVA in suma totala de x lei, dupa cum urmeaza:

- x lei = dobanzi/majorari de intarziere;
- x lei = penalitati de intarziere.

III. Fata de constatarile organului de inspectie fiscala, sustinerile expertului contabil, reglementarile legale in vigoare pentru perioada verificata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

3.1 Referitor la TVA in suma de x lei:

Cauza supusa solutionarii este daca CA x avea dreptul de a diminua TVA colectata in suma de x lei in baza unor facturi de stornare, in conditiile in care acesta nu justifica operatiunile de stornare.

In fapt, potrivit constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x:

A. **CA x** a realizat o cifra de afaceri in suma de x lei, depasind plafonul de scutire de 35.000 euro, in data de 13.06.2011, motiv pentru care avea obligatia sa se inregistreze ca platitor de TVA incepand cu data de 01.08.2011.

Prin Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x (act administrativ-fiscal valabil, nedesfiintat, la data prezentei decizii, potrivit dispozitiilor legale in vigoare), AS5FP a dispus Cabinetului de Avocat x sa solicite inregistrarea fiscala in scopuri de TVA la Activitatea de Administrare Fiscala din AS5FP.

Se retine ca, in baza Sentintei civile nr. x pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, ramasa definitiva conform Deciziei nr. x pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie, AS5FP este organul fiscal competent sa se pronunte cu privire la legalitatea Dispozitiei nr. x.

Prin Decizia nr. MBS5AIF x, AS5FP a respins ca neintemeiata contestatia formulata de cabinet, inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa sub nr. x, cu privire la Dispozitia privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x.

B. Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS5FP a stabilit in sarcina cabinetului taxa pe valoarea adaugata in suma de x lei, dupa cum urmeaza:

Pentru perioada 01.08.2011 - 31.12.2011:

- valoare facturi emise de contribuabil = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Pentru anul 2012:

- valoare facturi emise de contribuabil = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Pentru perioada 01.01.2013 - 31.03.2013:

- valoare facturi emise de contribuabil = (-) x lei;
- valoare facturi emise conform inspectiei fiscale = x lei;
- TVA de plata (24%) = x lei.

Se retine ca, organele de inspectie fiscala nu au luat in considerare facturile de stornare intocmite de contribuabil cu privire la contractele de asistenta juridica incheiate cu x si x, intrucat contractele respective nu au fost reziliate, iar serviciile juridice au fost prestate, dupa cum urmeaza:

| Nr. contract | Nr. factura stornare | Obiect contract |
|--------------|----------------------------|--|
| x | x (-) x lei | Executare silita a Sentintei civile nr. x pronuntata de Tribunalul Bucuresti |
| x | x (-) x lei | Executare silita sentinta x pronuntata de Tribunalul Cluj |
| x | x (-) x lei x (-) x lei | Redactare, depunere, asistenta si reprezentare avocatiala act procesual de dispozitie in cadrul executarii silita - dosar x, Sentinta x a Tribunalului Galati, inclusiv contestatie la executare |

In drept, potrivit art. 134, art. 134², art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 20 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in anul 2013:

“Art. 134 Faptul generator și exigibilitatea - definiții

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

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

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

“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.

(...)”

“Art. 138 Ajustarea bazei de impozitare

Baza de impozitare se reduce în următoarele situații:

a) **dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor;**

b) **în cazul refuzurilor totale sau parțiale** privind cantitatea, calitatea ori prețurile bunurilor livrate sau **ale serviciilor prestate, precum și în cazul anulării totale ori parțiale a contractului pentru** livrarea sau **prestarea în cauză ca urmare a**

unui acord scris între părți sau ca urmare a unei hotărâri judecătorești definitive și irevocabile sau în urma unui arbitraj;

c) în cazul în care rabaturile, remizele, risturnele și celelalte reduceri de preț prevăzute la art. 137 alin. (3) lit. a) sunt acordate după livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor;

d) în cazul în care contravaloarea bunurilor livrate sau a serviciilor prestate nu se poate încasa din cauza falimentului beneficiarului. Ajustarea este permisă începând cu data pronunțării hotărârii judecătorești de închidere a procedurii prevăzute de Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței, hotărâre rămasă definitivă și irevocabilă;

e) în cazul în care cumpărătorii returnează ambalajele în care s-a expedit marfa, pentru ambalajele care circulă prin facturare.”

Norme metodologice

“20. (1) În situațiile prevăzute la art. 138 din Codul fiscal, furnizorii de bunuri și/sau prestatorii de servicii își ajustează baza impozabilă a taxei după efectuarea livrării/prestării sau după facturarea livrării/prestării, chiar dacă livrarea/prestarea nu a fost efectuată, dar evenimentele prevăzute la art. 138 din Codul fiscal intervin ulterior facturării și înregistrării taxei în evidențele persoanei impozabile. În acest scop furnizorii/prestatorii trebuie să emită facturi cu valorile înscrise cu semnul minus când baza de impozitare se reduce sau, după caz, fără semnul minus, dacă baza de impozitare se majorează, care vor fi transmise și beneficiarului. Prevederile acestui alineat se aplică și pentru livrări intracomunitare.”

Având în vedere prevederile menționate mai sus, rezulta că faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, iar exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator, deci la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor. **Prin excepție, exigibilitatea TVA intervine și la data emiterii unei facturi.**

De asemenea, ajustarea bazei de impozitare se face dacă a fost emisă o factură și, ulterior, operațiunea este anulată total sau parțial, înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, respectiv în situația desființării totale sau parțiale a contractului înainte de prestarea serviciilor, precum și în cazul în care între părțile contractante au intervenit refuzuri de plată totale sau parțiale privind serviciilor prestate sau în cazul în care între părți există un acord scris.

Trebuie subliniat ca:

- prin Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x (act administrativ-fiscal valabil, nedeșființat, la data prezentei decizii, potrivit dispozițiilor legale în vigoare), AS5FP a dispus Cabinetului de Avocat x să solicite înregistrarea fiscală în scopuri de TVA la Activitatea de Administrare Fiscală din AS5FP; în legătură cu legalitatea acestui act administrativ-fiscal, organul de soluționare a contestației din cadrul DGRFPB nu este competent să se pronunțe, aspect subliniat inclusiv prin Sentința civilă nr. x pronunțată de Curtea de Apel București, rămasă definitivă conform Deciziei nr. x pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție;

- se reține că, prin Decizia nr. MBS5AIF x, AS5FP a respins ca neintemeiată contestația formulată de cabinet, înregistrată la AS5FP sub nr. x, completată prin adresa sub nr. x, cu privire la Dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x;

- drept urmare, organele de inspectie fiscala au procedat la colectarea TVA aferenta veniturilor facturate de Cabinetul de avocat x, in perioada 01.08.2011-31.03.2013, stabilind in sacina acestuia TVA de plata in suma totala de x lei;

- in legatura cu TVA de plata in suma totala de x lei, singurele argumente privind fondul cauzei aduse prin contestatia formulata vizeaza neluarea in considerare de catre organele de inspectie fiscala a facturilor prin care cabinetul a diminuat baza de impozitare, respectiv TVA de plata.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, rezulta urmatoarele:

A.

1. In data de **03.06.2010** a fost incheiat contractul de asistenta juridica nr. x intre Cabinetul de Avocat x, in calitate de avocat titular si x si x, in calitate de clienti, avand ca obiect "redactare, depunere, asistenta si reprezentare avocatiala act procesual de dispozitie in cadrul executarii silite - dosar x, Sentinta x a Tribunalului Galati, inclusiv contestatie la executare (dupa caz, asistarea, reprezentarea, acordarea de consultatii juridice, redactarea si semnarea de acte, cereri si alte cai de atac, forme de executare, mediere, operatiuni fiduciare, domiciliieri de firme, precum si alte activitati prevazute de Legea nr. 51/1995).

Conform:

- art. 2 din contract, "*onorariul convenit este in quantum de x lei + x lei + x lei + x lei (onorariu de succes)*";

- art. 3.1 din contract, "*cheltuielile sunt incluse in onorariul forfetar - deplasare, etc; se vor plati in masura incasarii*";

- art. 5 din contract, "*Alte clauze - NU - si **suma de x lei e onorariu de succes executare silita**; include Anexa I*".

Potrivit Anexei I, partile "*au convenit stabilirea unui onorariu fix la suma de x lei, suma ce va fi achitata indiferent de rezultatul executarii silite pana cel tarziu la 03.06.2013.*

(...) Prevederile prezentei anexe se aplica intocmai si se extinde si asupra oricaror contracte de asistenta juridica ulterioare numai daca acestea au ca obiect recuperarea aceleiasi creante (x) ori ale accesoriilor debitului principal (dobanzi), ce face obiectul executarii silite mentionate in contract."

2. In baza contractului de mai sus, CA x a emis urmatoarele facturi:

- factura nr. x, in suma de x lei, care a fost anulata si factura nr. x, in suma de x lei, care nu fac obiectul analizei prin prezenta decizie, intrucat nu fac obiectul Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in legatura cu care organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB a fost obligat sa se pronunte, conform Sentintei civile nr. x pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, ramasa definitiva conform Deciziei nr. x pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie;

- factura nr. x, in suma de x lei, la denumirea serviciilor facturate fiind mentionat "contravaloare contract x, executare silita SC x - Tribunalul Galati, **incasata la 21.07.2011**"; pe factura nu se face mentiunea ca suma respectiva reprezinta onorariu de succes;

- factura nr. x, in suma de x lei, la denumirea serviciilor facturate fiind mentionat "executare silita - sentinta civila nr. x, dosar x, BEJ x, cval contract x - **continuare**

procedura"; pe factura nu se face mentiunea ca suma respectiva reprezinta onorariu de succes.

B.

1. In **anul 2012** a fost incheiat contractul de asistenta juridica nr. x -FF x (contractul nu poarta o poarta o data certa) intre Cabinetul de Avocat x, in calitate de avocat titular si x si x, in calitate de clienti, avand ca obiect "executare silita **decizie civila nr. x** pronuntata de Tribunalul Cluj - Sectiile Unite" (dupa caz, asistarea, reprezentarea, acordarea de consultatii juridice, redactarea si semnarea de acte, cereri si alte cai de atac, forme de executare, mediere, operatiuni fiduciare, domiciliieri de firme, precum si alte activitati prevazute de Legea nr. 51/1995).

La art. 1.2 din contract se mentioneaza: "(...) se vor stabili in factura la incasare orele de munca efectiv prestate sau aprobate de judecator executare."

La art. 2 din contract se mentioneaza: "onorariul convenit este in quantum de x lei (de succes)".

La art. 5 din contract se mentioneaza: "onorariul de succes se va plati efectiv la incasarea debitului principal."

2. In baza contractului de mai sus, CA x a emis factura nr. x, in suma de x, din care TVA x lei (in conditiile in care la acea data nu era inregistrat ca platitor de TVA), la denumirea serviciilor facturate fiind mentionat "executare silita - sentinta civila nr. x pronuntata de Tribunalul Cluj - Sectiile Unite, BEJ x, conform contract x"; pe factura nu se face mentiunea ca suma respectiva reprezinta onorariu de succes.

C.

1. In **anul 2012** a fost incheiat contractul de asistenta juridica nr. x -FF x (contractul nu poarta o poarta o data certa) intre Cabinetul de Avocat x, in calitate de avocat titular si x si x, in calitate de clienti, avand ca obiect "executare silita a **sentintei civile nr. x** pronuntata de Tribunalul Bucuresti" (dupa caz, asistarea, reprezentarea, acordarea de consultatii juridice, redactarea si semnarea de acte, cereri si alte cai de atac, forme de executare, mediere, operatiuni fiduciare, domiciliieri de firme, precum si alte activitati prevazute de Legea nr. 51/1995).

La art. 5 din contract se mentioneaza: "onorariul de succes este de x lei, la incasarea debitului supus executarii."

2. In baza contractului de mai sus, CA x a emis factura nr. x, in suma de x lei, la denumirea serviciilor facturate fiind mentionat "executare silita a sentintei civile nr. x pronuntata de Tribunalul Bucuresti, BEJ x, conform contract x"; pe factura nu se face mentiunea ca suma respectiva reprezinta onorariu de succes.

D.

In anul 2013, Cabinetul de avocat x a emis urmatoarele facturi:

- nr. x in suma de (-) x lei, prin care a stornat factura nr. x in suma de x lei;
- nr. x in suma de (-) x lei, prin care a stornat factura nr. x in suma de x lei;
- nr. x in suma de (-) x lei, prin care a stornat factura nr. x in suma de x lei;
- nr. x in suma de (-) x lei, prin care a stornat factura nr. x, in suma de x lei.

E.

1. Potrivit Sentintei civile nr. x pronuntata de Tribunalul Galati, in **dosarul nr. x**, astfel cum a fost schimbata in parte prin Decizia civila nr. x/**10.02.2010** a Curtii de Apel

Galati, irevocabila prin Decizia nr. x/20.01.2011 a Inaltei Curti de Casatie si Justitie, x i-a revenit **definitiv (irevocabil)** obligatia de a achita reclamantilor x si x, suma de x cu titlu de despagubiri.

2. Potrivit Deciziei civile nr. x din data de **14.09.2012** pronuntata de Curtea de Apel Cluj, cu privire la **dosarul nr. x**, s-a dispus **irevocabil** "**validarea popririi infiintata in dosarul executiional nr. x al BEJ x in baza Titlurilor executorii reprezentate de Sentinta civila nr. x** a Tribunalului Galati, pronuntata in dosarul nr. x si respectiv decizia civila nr. x a Curtii de Apel Galati, pronuntata in dosarul civil nr. x, ramasa irevocabila prin Decizia civila nr. x, pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie in dosarul civil nr. x - asupra conturilor debitorului x, conturi in care x derula operatiuni anterior schimbarii titularului conturilor, la data de 01.01.2009 din x, in x."

3. Potrivit Hotararii nr. x din data de 28.11.2011 pronuntata de Tribunalul Bucuresti in **dosarul nr. x**, **a fost obligat x la plata** catre reclamantii x si x a **dobanzii legale aferente sumei de x euro**, incepand cu data de 18.12.2000 si pana la plata efectiva si integrala a debitului principal.

Potrivit Hotararii nr. x din data de **12.03.2013** pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti in dosarul nr. x, a fost respins apelul reclamantilor si a fost admis apelul declarat de x. De asemenea, s-a dispus schimbarea in parte a sentintei apelate, in sensul ca: Admite exceptia tardivitatii formularii cererilor modificatoare. **Desfiinteaza in parte sentinta si trimite spre rejudecare** cererea initiala formulata in contradictoriu cu x, prin x. **Cu recurs.**

Se retine ca, **la data de 31.03.2013** (perioada supusa impunerii conform deciziei de impunere nr. x atacata a fost 01.08.2011 - 31.03.2013), dosarul nr. x **nu era solutionat definitiv (irevocabil)** si, oricum, obiectul acestei actiuni il reprezinta plata catre reclamanti a dobanzilor aferente sumei de x.

Nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei niciunul dintre argumentele cabinetului, avand in vedere urmatoarele considerente:

1. Decizia de impunere nr. x a fost emisa in mod corect pe numele Cabinetului de Avocat x, CUI x, deoarece persoana impozabila din punct de vedere al TVA este cabinetul si nu persoana fizica identificata cu CNP, asa cum prevad dispozitiile art. 72 alin 1 lit c) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, in vigoare in anul 2013:

"Art. 72 Obligatiya de inregistrare fiscală

(1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. Codul de identificare fiscală este:

(...) c) pentru persoanele fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere, cu excepția celor prevăzute la lit. b), codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal. (...)"

2. Sustinerile cabinetului in legatura cu obligativitatea cabinetului de avocat de a se inregistra in scopuri de TVA incepand cu data de 01.08.2011, urmare depasirii plafonului legal de scutire in data de 13.06.2011, nu pot face obiectul analizei de catre organul de solutionare a contestatiei din cadrul DGRFPB, prin prezenta decizie, intrucat

aceste aspecte fac obiectul Dispozitiei privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala nr. x emisa de AS5FP.

In baza Sentintei civile nr. x pronuntata de Curtea de Apel Bucuresti, ramasa definitiva conform Deciziei nr. x pronuntata de Inalta Curte de Casatie si Justitie, AS5FP este organul fiscal competent sa se pronunte cu privire la legalitatea Dispozitiei nr. x.

Se retine si faptul ca, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, suma de x lei a fost luata in calcul la stabilirea bazei de impozitare pentru anul 2010; or, perioada supusa impunerii conform deciziei de impunere nr. x, analizata prin prezenta decizie, a fost 01.08.2011 - 31.03.2013.

3. Facturile nu pot fi stornate pe motiv de neplata a facturilor, in conditiile in care contractele analizate mai sus nu au fost reziliate; de altfel, Cabinetul de Avocat x nu s-a inregistrat ca platitor de TVA, deci, in cauza, nu sunt aplicabile dispozitiile Ordonanța Guvernului nr. 15/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, in vigoare incepand cu data de 01.09.2012, prin care s-a reglementat sistemul TVA la incasare, respectiv exigibilitatea taxei la data încasării contravalorii integrale sau parțiale a livrării de bunuri ori a prestării de servicii.

Prin urmare:

- exigibilitatea a avut loc la data emiterii facturilor initiale, data la care autoritatea fiscală devine îndreptătită, în baza legii, să solicite plata taxei; in materia TVA pana la data 01.09.2012, nu a existat nicio dispozitie legala care sa prevada ca TVA se datoreaza la veniturile incasate; incepand cu data de 01.09.2012, putea fi aplicat sistemul TVA la incasare , dar in anumite conditii;

- contestatarul confunda taxa pe valoarea adaugata cu impozitul pe venit; in ceea ce priveste baza de calcul a impozitului pe venit este constituita din veniturile incasate;

- cu privire la ajustarea bazei impozabile, cabinetul nu face dovada rezilierii contractelor de asistenta juridica.

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

Aceste prevederi legale se coroborează cu cele stipulate la art. 65 alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015 (prevederi legale similare existand si in Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, in vigoare incepand cu data de 01.01.2016), potrivit căror:

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

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

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

4. Contrar susținerilor contribuabilului:

- la data de 31.03.2013, niciuna dintre cauzele invocate nu era pierdută, singura cauză în legătură cu care nu s-a pronunțat o soluție definitivă până la data de 31.03.2013 fiind cea legată de dobânzile aferente despăgubirilor în suma de x - **a se vedea constatarile de la pct. E 1 - 3 de mai sus;**

- procesul de executare silită a continuat și ulterior datei de 31.03.2013, fiind numit un nou birou de executor judecătoresc, respectiv BEJ x, conform Încheierii nr. x/18.04.2013, Cabinetul de avocat x fiind, în continuare, reprezentantul persoanelor fizice x și x, conform contractului de asistentă juridică nr. x și a împuternicirii avocațiale nr. x;

- Încheierea din data de 30.01.2013 a Tribunalului Galați, în dosarul nr. x, de recuzare a BEJ x și de anulare a actelor de executare încheiate de acesta în dosarul de executare nr. x, **a fost desființată** prin decizia civilă nr. x pronunțată de Curtea de Apel Galați, rămasă irevocabilă prin Decizia civilă nr. x pronunțată de Înalta Curte de Casație și Justiție, astfel încât actele de executare au fost păstrate;

- conform contractului de asistentă juridică nr. x (art. 5), numai suma de x lei reprezintă onorariu de succes pentru executarea silită; mai mult, această sumă nu a fost facturată de contribuabil, aspect ce reiese din Anexa 7 la Raportul de inspecție fiscală nr. x;

- în legătură cu onorariile în suma de x lei și x lei, în cuprinsul contractului nr. x nu se prezintă detalii, astfel ca în cazul sumei de x lei;

- astfel cum rezultă din factura nr. x, suma de x lei a fost încasată la data de 21.07.2011;

- deși în facturile inițiale nr. x, nr. x și nr. x se face referire la executare silită încuviințată BEJ x, în cuprinsul contractelor de asistentă juridică analizate anterior nu se face referire la un anumit birou de executor judecătoresc care să se ocupe în mod expres de procesul de executare silită a despăgubirilor în suma de x, astfel cum au fost stabilite prin Sentința x a Tribunalului Galați; mai mult, nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației, contribuabilul nu a făcut dovada încheierii cu BEJ x a unui contract în vederea executării silite a sumei respective;

- pe niciuna dintre facturi nu se face mențiunea că sumele facturate reprezintă onorarii de succes.

5. Contrar susținerilor contribuabilului, observațiile acestuia, înregistrate la AS5FP sub nr. x, cu ocazia discuției finale, au fost analizate în Capitolul VI - "Discuția finală cu contribuabilul" din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală nr. x.

În concluzie, având în vedere cele prezentate anterior și întrucât contractele de asistentă juridică nu au fost reziliate, iar procesul de executare silită a sumei de x a continuat și ulterior datei de 31.03.2013 (perioada supusă impunerii conform deciziei de impunere nr. x atacată a fost 01.08.2011 - 31.03.2013) rezultă că organele de inspecție fiscală, în mod legal, nu au acceptat diminuarea bazei impozabile, respectiv diminuarea taxei pe valoarea adăugată, prin facturile de stornare, motiv pentru care urmează să fie respinsă ca neîntemeiată contestația formulată de Cabinetul de Avocat x împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală nr. x, cu privire la TVA de plată în suma de x lei.

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

Cauza supusa solutionarii este daca AS5FP a stabilit corect suplimentar de plata accesorii in suma de x lei (x lei + x lei) prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, in conditiile in care la punctul 3.1 al prezentei decizii s-a retinut ca fiind datorat debitul reprezentand TVA.

In fapt, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, AS5FP a stabilit in sarcina cabinetului de avocat, pentru perioada 26.10.2011 - 13.11.2013, accesorii aferente TVA in suma totala de x lei (x lei + x lei).

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

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

"Art. 120 - (1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferentele suplimentare de creante fiscale rezultate din corectarea declaratiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datoreaza începând cu ziua imediat urmatoare scadentei creantei fiscale pentru care s-a stabilit diferenta si pâna la data stingerii acesteia inclusiv."

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

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

"Art. 120¹ (1) Plata cu întârziere a obligatiilor fiscale se sanctioneaza cu o penalitate de întârziere datorata pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor fiscale principale."

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

ARTICOLUL 120¹ a fost modificat prin punctul 2. din Ordonanță de urgență nr. 50/2013 începând cu 01.07.2013.

Avand in vedere prevederile legale de mai sus, rezulta ca pentru neachitarea la scadenta a obligatiilor de plata se datoreaza dupa acest termen dobanzi si penalitati de întârziere.

Referitor la suma de x lei (x lei + x lei) reprezentand accesorii aferente TVA, individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x, se retine ca stabilirea de dobanzi si penalitati de întârziere aferente TVA reprezinta masura accesorie in raport cu debitul.

Intrucat in sarcina contestatarului a fost retinut debitul de natura TVA in suma de x lei, rezulta ca CA x datoreaza si suma de x lei (x lei + x lei) cu titlu de accesorii aferente TVA. Mai mult, contestatarul nu a depus situatii din care sa rezulte ca au calculate eronat dobanzile si penalitatile de intarziere contestate, motiv pentru care, pentru acest capat de cerere, contestatia formulata urmeaza a se respinge ca neintemeiata.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 134, art. 134², art. 138 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 20 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in anul 2013, art. 119, art. 120, art. 120¹, art. 216 alin. (1) din Codul de procedura fiscala, republicat

DECIDE:

Respinge ca neintemeiata contestatia formulata de **CA x** impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare de plata stabilite de inspectia fiscala nr. x emisa de AS5FP, prin care s-au stabilit obligatii de plata in suma totala de x lei, care se compun din:

- x lei – taxa pe valoarea adaugata;
- x lei – dobanzi/majorari de intarziere aferente TVA;
- x lei – penalitati de intarziere aferente TVA.

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