

**DECIZIA nr.218/2021**  
privind solutionarea contestatiei formulata de  
domnul **x**, in nume propriu si in numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**,  
inregistrata la DGRFPB sub nr.x

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti a fost sesizata de AS5FP, cu adresa nr. x si adresele transmise prin posta electronica inregistrate sub nr. x si nr. x, cu privire la contestatia formulata de domnul **x**, in nume propriu, cu domiciliul in x si in numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**, cu sediul in x.

Obiectul contestatiei transmisa prin posta in data de **11.02.2021**, inregistrata la AS5FP sub nr. x, completata prin adresa transmisa prin posta in data de 03.03.2021, inregistrata sub nr. x, il constituie urmatoarele decizii de impunere emise de AS5FP in baza Raportului de inspectie fiscala nr. MBS5\_AIF x, comunicate in data de **04.01.2021**:

1. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului **x**, prin care s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii fiscale, care se compun din:

A. Referitor la impozitul pe venit:

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2013;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016;
- x lei - majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018.

B. Referitor la CASS:

- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2013;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2016;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2017;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2018.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei, pentru perioada 01.12.2013 - 31.10.2019.

Avand in vedere dispozitiile art. 268 alin. (1), art. 269, art. 272 alin. (2) lit. (a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti este investita sa solutioneze contestatia formulata de domnul **x**, in nume propriu si in numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta urmatoarele:

I. Prin contestatia formulata contribuabilul aduce urmatoarele argumente:

1. Echipa de inspectie fiscala nu avea dreptul legal de a declansa nici controlul inopinat - inceput in data de 04.12.2019 si finalizat in 20.12.2019 si nici inspectia fiscala partiala inceputa in data de 23.12.2019 si finalizata prin Raportul de inspectie fiscala nr. x si deciziile de impunere nr. x si nr. x.

Potrivit dispozitiilor art. 113 alin 3 din Codul de procedura fiscala, echipa de inspectie fiscala nu are atributii de a face niciun fel de verificari cu privire la solicitarile parchetului.

Aceleasi interdictii sunt stabilite si prin Ghidul pentru inspectia fiscala.

2. Prin Decizia nr. 21/2020 ICCJ a confirmat sustinerile CIA x cu privire la faptul ca termenul de prescriptie este de 5 ani si incepe sa curga de la data de 1 ianuarie a anului urmat realizarii profitului.

Indiferent de tipul de impozit avut in vedere, impozit pe venit sau impozit pe profit, ICCJ a decis faptul ca termenul de prescriptie se calculeaza de la data de 1 ianuarie a anului in care s-a constituit baza de impozitare si nu raportat la momentul la care contribuabilul depune declaratia respectiva.

Prin urmare, anul 2013 nu putea face obiectul niciunei inspectii fiscale, fiind prescris in ceea ce priveste impozitul pe venit, CASS, CAS si TVA.

3. Referitor la modul de calcul al obligatiilor fiscale:

Referitor la anul 2013:

Inspectorii fiscali nu aveau dreptul de a verifica anul 2013 si de a stabili obligatii fiscale, asa cum a stabilit ICCJ prin Decizia nr. 21/2020.

Referitor la 2014:

- referitor la suma de x lei - autoturism Renault - exista contract de comodat incheiat din anul 2009 intre persoana fizica x si CIA x, iar acesta a fost prezentat cu ocazia exprimarii punctului de vedere asupra proiectului de inspectie fiscal, desi nu a fost solicitat in timpul inspectiei fiscale;

- referitor la suma de x lei - plati deplasari - nu au existat discutii pe aceste diferente, iar contribuabilul nu a avut acces la documente;

- referitor la suma de x lei - cheltuieli efectuate in legatura cu exercitarea/ desfasurarea activitatii - nu au existat discutii punctuale, iar contribuabilul nu a avut acces la documente;

- referitor la suma de x lei - cheltuieli cu protocolul - nu au existat discutii punctuale, iar contribuabilul nu a avut acces la documente.

Referitor la anul 2015:

- referitor la suma de x lei - aceasta suma reprezinta TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar inregistrate in registrul de incasari si plati inclusiv TVA; in conformitate cu prevederile OMFP nr. 1040/2004, contribuabilii platitori de TVA vor inregistra sumele incasate sau platite, exclusiv TVA;

- referitor la suma de x lei - 2 interventii chirurgicale, tratament si implanturi ortopedice - interventiile au fost facute in vederea refacerii capacitatii de munca;

- referitor la suma de x lei - asigurare de viata si asigurare pentru autoturism leasing - deductibilitatea este prevazuta de lege, iar in cazul autoturismului contribuabilul detine contract de comodat;

- referitor la suma de x lei - cheltuieli cu protocolul - nu au existat discutii punctuale, iar contribuabilul nu a avut acces la documente.

Referitor la anul 2016:

- referitor la suma de x lei - aceasta suma reprezinta TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar inregistrate in registrul de incasari si plati inclusiv TVA;
- referitor la suma de x lei - aceasta suma reprezinta operatiuni bancare de returnare a platilor, iar in conformitate cu prevederile legale nu poate fi considerata venit brut;
- referitor la suma de x lei - servicii medicale - interventiile au fost facute in vederea refacerii capacitatii de munca;
- referitor la suma de x lei - asigurare de viata - deductibilitatea este prevazuta de lege, nu au existat discutii punctuale, iar contribuabilul nu a avut acces la documente;
- referitor la suma de x lei - cheltuieli cu protocolul - nu au existat discutii punctuale, iar contribuabilul nu a avut acces la documente;
- referitor la factura fiscala nr. x - contribuabilul a achizitionat un aparat foto care este folosit in cadrul cabinetului de avocatura in cazul expertizelor criminalistice si a cercetarilor la fata locului;
- referitor la factura fiscala nr. x - contribuabilul a achizitionat usa de acces in sediul cabinetului, usa pe care inspectorii fiscali au vazut-o si au folosit-o de multe ori.

Pe intreaga perioada de desfasurare a inspectiei fiscale a fost interzis accesul reprezentantilor contribuabilului la documentele si actele fiscale aferente anilor 2013 - 2016, efectuand un control unilateral ilegal.

Referitor la anul 2017:

- referitor la suma de x lei - aceasta suma reprezinta TVA colectata aferenta incasarilor prin cont bancar inregistrate in registrul de incasari si plati inclusiv TVA;
- referitor la suma de x lei - aceasta suma reprezinta operatiuni bancare de returnare a platilor si depunere de numerar, iar in conformitate cu prevederile legale nu poate fi considerata venit brut;
- referitor la suma de x lei - servicii medicale - interventiile au fost facute in vederea refacerii/ mentinerii capacitatii de munca;
- referitor la suma de x lei - cheltuieli cu protocolul - nu au existat discutii punctuale.

Referitor la 2018:

- referitor la suma de x lei - servicii medicale si interventii chirurgicale - interventiile au fost facute in vederea refacerii/ mentinerii capacitatii de munca;
- referitor la suma de x lei - asigurari, etc - nu au existat discutii punctuale;
- referitor la suma de x lei - cheltuieli cu protocolul - nu au existat discutii punctuale.

4. Durata inspectiei fiscale nu putea depasi 45 de zile (majorat cu 45 de zile in extremis), conform dispozitiilor art. 126 alin 1 lit c) din Codul de procedura fiscala.

5. Referitor la locul desfasurarii inspectiei fiscale, documentele aferente anilor 2017 - 2019 au fost inspectate la sediul cabinetului, iar cele aferente anilor 2013 - 2016, la sediul ANAF.

Daca organele de inspectie fiscala ar fi respectat legea, ar fi desfasurat inspectia fiscala la sediul cabinetului, pentru ca acesta sa aiba acces la toate documentele si explicatiile.

Desfasurarea inspectiei fiscale la sediul AS5FP a generat diferente de obligatii fiscale suplimentare stabilite in sarcina contribuabilului mult mai mari pentru perioada 2013 - 2016 decat obligatiile fiscale stabilite pentru perioada 2017 - 2019.

Organele de inspectie fiscala nu au permis accesul contribuabilului la documentele aferente anilor 2013 - 2016.

6. Organele de control nu au respectat dispozitiile art. 122 din Codul de procedura fiscala, in sensul ca nu i-au transmis Avizul de inspectie fiscala cu 15 zile inainte de inceperea inspectiei fiscale, ci in aceeasi zi in care au inceput controlul.

Pentru a justifica inceperea imediata a inspectiei fiscale s-au gresit in mod intentionat sumele din Procesul-verbal nr. x, calculand eronat impozitul pe venit estimat in suma de x lei si preluand eronat cuantumul cheltuielilor deductibile mentionate in declaratia anuala de venit, respectiv x lei, in loc de x lei, totalul diferentelor impozabile estimate fiind in suma de (-) x lei si nu in suma de x lei.

De asemenea, contribuabilul precizeaza ca a achitat toate diferentele de obligatii fiscale stabilite in sarcina sa in mod abuziv si nelegal.

In concluzie solicita admiterea contestatiei.

II. In baza constatarilor din cuprinsul Raportului de inspectie fiscala nr. MBS5\_AIF x, AS5FP a emis urmatoarele decizii de impunere:

1 - Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x, prin care s-au stabilit suplimentar urmatoarele obligatii fiscale, care se compun din:

A. Referitor la impozitul pe venit:

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2013;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016;
- x lei - majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018.

B. Referitor la CASS:

- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2013;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2016;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2017;
- x lei - CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2018.

2. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele Cabinetului Individual de Avocatura x, prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in suma de x lei.

Potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala, diferentele de obligatii fiscale suplimentare reprezentand impozit pe venit au fost determinate dupa cum urmeaza:

A.Referitor la impozitul pe venit:

1. Referitor la suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2013 aferent unui venit net in suma de x lei, determinat dupa cum urmeaza:

- (-) x lei [x lei + x lei + x lei + x lei + (-) x lei] - venit brut provenind din diferente intre veniturile inregistrate in registrul de incasari si plati si declarate prin declaratii, sume nefacturate si neevidentiate in registrul de incasari si plati, TVA colectata inregistrata eronat in data de 28.11.2013, desi trebuia inregistrata in data de 13.08.2012;
- x lei - cheltuieli deductibile pentru care contribuabilul nu a prezentat documente justificative.

2. Referitor la suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014 aferent unui venit net in suma de x lei [(-) x lei + x lei + (-) x lei], determinat dupa cum urmeaza:

- (-) x lei [x lei + (-) x lei + (-) x lei + (-) x lei + (-) x lei] - venit brut provenind din: diferente intre veniturile inregistrate in registrul de incasari si plati si declarate prin declaratii, TVA colectata inregistrata eronat in registrul de incasari si plati, operatiuni bancare de returnare a platilor, imprumuturi, erori de inregistrare a veniturilor in numerar;
- x lei = total cheltuieli nedeductibile, care se compun din:
  - x lei = plati deplasari pentru care contribuabilul nu a facut dovada efectuarii in scopul realizarii de venituri;
  - x lei = achizitii asigurare de viata si autoturism furnizor x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x;
  - x lei = plati Asociatia x;
  - x lei = achizitii care nu sunt efectuate in scopul realizarii de venituri (pandantiv, bluze femei, servicii de spitalizare, bilete spectacol, asigurare alt beneficiar - x, cheltuieli intretinere alt imobil, chitanta ANCPI x, bratara de argint, certificat prenuptial, film stapanul inelele, etc);
  - x lei = achizitii de la furnizorii x SRL, x, x, x, x in legatura cu care contribuabilul nu a prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea in scopul realizarii de venituri;
  - x = plata penalitati;
  - x lei = plati catre bugetul de stat reprezentand TVA si impozit pe venit inregistrate in Registrul de Incasari de Plati;
  - x lei - cheltuieli cu protocolul peste limita legala;
- (-) x lei (x lei - x lei) = diferenta intre cheltuielile inregistrate in contabilitate si cheltuielile declarate de contribuabil.

3. Referitor la suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015 aferent unui venit net in suma de x lei (x lei + x lei), determinat dupa cum urmeaza:

Venituri in suma totala de x lei = [(-) x lei + x lei + x lei + (-) x lei], determinate dupa cum urmeaza:

- (-) x lei = TVA colectata inregistrata eronat in registrul de incasari si plati, operatiuni bancare de returnare a platilor, imprumuturi, erori de inregistrare a veniturilor in numerar;

- x lei (x lei - x lei) = diferenta intre venitul brut inregistrat in contabilitate si venitul brut declarat de contribuabil;
- x lei = incasari client x in data de 15.12.2015;
- (-) x lei = returnare plati prin cont bancar.

Cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei [x lei + (-) x lei], care se compun din:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale, interventii chirurgicale, examen radiologic, tratament cicatrice, implanturi ortopedice, orteza de mana;
- x lei = plati care nu sunt realizate in scopul realizarii de venituri: unelte de pescuit, servicii agrement barci, parfum, sume care identifica alt beneficiar, sume fara documente justificative;
- x lei = achizitii in interes personal reprezentand asigurare de deces, si autoturism de la furnizorul x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x;
- x lei = plati catre x, intretinere si fond de rulment imobil, care identifica alt beneficiar - x;
- x lei = plati catre bugetul de stat reprezentand TVA si impozit pe venit inregistrate in Registrul de Incasari de Plati;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;
- (-) x lei (x lei - x lei) = diferenta intre cheltuielile inregistrate in contabilitate si cheltuielile declarate de contribuabil.

4. Referitor la diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016 in suma de x lei (x lei + x lei), determinata dupa cum urmeaza:

Venituri in suma totala de x lei = [x lei + (-) x lei + (-) x lei + x lei + x lei], determinate dupa cum urmeaza:

- (-) x lei = TVA colectata inregistrata eronat in registrul de incasari si plati, operatiuni bancare de returnare a platilor, imprumuturi, erori de inregistrare a veniturilor in numerar;
- x lei = diferenta intre venitul brut inregistrat in contabilitate si venitul brut declarat de contribuabil;
- x lei = incasari clienti nedeclarete;
- x lei = sume neinregistrate in Registrul de incasari si plati;
- (-) x lei = returnare plati prin cont bancar.

Cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei [x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + (-) x lei], care se compun din:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale;
- x lei = plati care nu sunt realizate in scopul realizarii de venituri: epilator, dvd, masina de spalat rufe, grill x, parfum, jocuri PC, vodka, butasi de trandafiri, plati fara documente justificative;
- x lei = plati asigurari de viata x si x si plati asigurari pentru care nu au fost prezentate polite de asigurare;
- x lei = plati impozite teren si impozite cladiri inregistrate in Registrul de incasari si plati care identifica alt beneficiar; x si x;
- x lei = plati catre bugetul de stat reprezentand TVA si impozit pe venit inregistrate in Registrul de Incasari de Plati;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

- (-) x lei (x lei - x lei) = diferenta intre cheltuielile inregistrate in contabilitate si cheltuielile declarate de contribuabil.

5. Referitor la majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017 in suma de (-) x lei [(-) x lei + x lei], determinata dupa cum urmeaza:

Venituri in suma totala de (-) x lei = [x lei + (-) x lei + (-) x lei + (-) x lei], determinate dupa cum urmeaza:

- (-) x lei = TVA colectata inregistrata eronat in registrul de incasari si plati, operatiuni bancare de returnare a platilor, imprumuturi, erori de inregistrare a veniturilor in numerar;

- x lei = diferenta intre venitul brut inregistrat in contabilitate si venitul brut declarat de contribuabil;

- (-) x lei = returnare plati prin cont bancar;

- (-) x lei = erori de inregistrare in Registrul de Incasari de Plati.

Cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei [x lei + x lei + x lei + (-) x lei], care se compun din:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale si utilitati aferente unor locatii care nu apartin CIA x;

- x lei = plati asigurari de locuinta, documentul justificativ indicand alt beneficiar;

- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

- (-) x lei (x lei - x lei) = diferenta intre cheltuielile inregistrate in contabilitate si cheltuielile declarate de contribuabil.

6. Referitor la suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018 aferent unui venit net in suma de x lei [x lei + x lei + (-) x lei reprezentand pierdere fiscala declarata de contribuabil], determinat dupa cum urmeaza:

Venituri in suma totala de x lei reprezentand incasari din prestari servicii avocatile nedecarate si neinregistrate in Registrul de Incasari si Plati.

Cheltuieli nedeductibile in suma totala de x lei [x lei + (-) x lei], care se compun din:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale, produse de slabit;

- x lei = plati care nu sunt realizate in scopul realizarii de venituri: plata DITL, sume care identifica alt beneficiar;

- x lei = penalitati barou;

- x lei = plati reprezentand asigurari de viata efectuate in interes personal;

- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

- (-) x lei (x lei - x lei) = diferenta intre cheltuielile inregistrate in contabilitate si cheltuielile declarate de contribuabil.

#### B.Referitor la CASS:

Diferentele de CASS in suma totala de x lei (x lei + x lei + x lei + x lei + x lei + x lei) au fost stabilite tinand cont de:

- diferentele de venit net impozabil suplimentar, respectiv de diferentele de impozit anual stabilite suplimentar in plus sau in minus de catre organele de inspectie fiscala;

- informatiile cuprinse in declaratiile depuse de contribuabil;

- informatiile cuprinse in deciziile de impunere anterioare, emise de organul fiscal;

- prevederile legale in vigoare pe perioada supusa impunerii 2013 - 2018, astfel cum au fost invocate in cuprinsul raportului de inspectie fiscala si al deciziei de impunere atacata.

#### C.Referitor la TVA:

TVA stabilita suplimentar de plata in suma de x lei, se compune din:

- x lei = TVA colectata pentru perioada 2014 - 2017 aferenta serviciilor avocatale incasate prin cont bancar, nefacturate sau facturate, dar nedecarate in decontul de TVA si neachitate la bugetul de stat;

- x lei = TVA nedeductibila aferenta perioadei decembrie 2013 - 2018, care se compune din:

- x lei = TVA aferenta lunii decembrie 2013, in legatura cu care contribuabilul nu a pus la dispozitia organelor de inspectie fiscala documente justificative;

- x lei = TVA aferenta anului 2014, in legatura cu achizitii pentru care contribuabilul nu a facut dovada ca sunt in folosul operatiunilor taxabile: masina de spalat rufe, bratara de argint, film "Stapanul inelelor", etc;

- x lei = TVA aferenta anului 2015, in legatura cu achizitii pentru care contribuabilul nu a facut dovada ca sunt in folosul operatiunilor taxabile: orteza de mana, implanturi ortopedice, unelte de pescuit, servicii agrement barci, colagen sodiu, etc;

- x lei = TVA aferenta anului 2016, in legatura cu achizitii pentru care contribuabilul nu a facut dovada ca sunt in folosul operatiunilor taxabile: grill delimano, parfum, butasi de trandafiri, etc;

- x lei = TVA aferenta trim II 2017, in legatura cu achizitii pentru care contribuabilul nu a facut dovada ca sunt in folosul operatiunilor taxabile: vodca Beluga;

- x lei = TVA aferenta lunii ianuarie 2018, in legatura cu achizitii pentru care contribuabilul nu a facut dovada ca sunt in folosul operatiunilor taxabile: produse de slabire.

**III.** Fata de constatările organelor fiscale, sustinerile contestatarei, reglementarile legale in vigoare pentru perioada analizata si documentele existente in dosarul cauzei se retin urmatoarele:

#### **3.1 Referitor la aspectele procedurale invocate de contribuabil:**

**1. Referitor la faptul ca potrivit dispozitiilor art. 113 alin 3 din Codul de procedura fiscala, echipa de inspectie fiscala nu are atributii de a face niciun fel de verificari cu privire la solicitarile parchetului:**

Potrivit dispozitiilor art. 113 alin 3 si art. 350 alin 2 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

**"Art. 113 (3)** Nu intră în atribuțiile inspecției fiscale efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții."

**"Art. 350** Colaborarea cu organele de urmărire penală



**(...) (2) In cazuri temeinic justificate, după începerea urmăririi penale, cu avizul procurorului, poate fi solicitată A.N.A.F. efectuarea de controale fiscale, conform obiectivelor stabilite.**

În speta sunt aplicabile și reținerile Curții Constituționale din cuprinsul Deciziei nr. 72/2019 referitoare la excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 233<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală și ale art. 350 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit carora:

*“15. Dispozițiile art. 94 alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv ale art. 113 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 se referă la efectuarea de constatări tehnico-științifice sau orice alte verificări solicitate de organele de urmărire penală în vederea lămuririi unor fapte ori împrejurări ale cauzelor aflate în lucru la aceste instituții, ca activitate de inspecție fiscală.*

*16. Inspecția fiscală are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora [art. 94 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv art. 113 alin. (1) din Legea nr. 207/2015].*

*17. Așadar, activitățile de inspecție fiscală nu trebuie confundate însă cu posibilitatea Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a desemna personal din cadrul instituției să efectueze verificări fiscale/controale fiscale în temeiul art. 233<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv art. 350 din Legea nr. 207/2015, inclusiv dintre inspectorii fiscali din cadrul inspecției fiscale, prin ordin de serviciu, nu în cadrul activității curente a acestora, ci printr-o delegare expresă de atribuții în acest sens. Astfel, nu se poate reține că procedura de obținere a proceselor-verbale prevăzute de art. 233<sup>1</sup> din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, respectiv de art. 350 din Legea nr. 207/2015, nu este reglementată și că "verificările fiscale"/"controalele fiscale" reprezintă noțiuni relative care nu cunosc vreo explicitare sau limitare a activităților care pot fi desfășurate de către inspectorii fiscali la dispoziția procurorului. (...)*

**37. Curtea reține că Agenția Națională de Administrare Fiscală are atribuții de colaborare cu organele de urmărire penală stabilite prin mai multe acte normative.**

*(...) 56. În ceea ce privește excepția de neconstituționalitate a dispozițiilor art. 233<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și ale art. 350 alin. (2) din Legea nr. 207/2015, Curtea constată că aceasta urmează a fi respinsă ca neîntemeiată, în raport cu criticile formulate, întrucât **acestea dau expresie unei modalități de colaborare a Agenției Naționale de Administrare Fiscală cu organele de urmărire penală în cursul procesului penal.** Rezultatul controalelor fiscale realizate se concretizează într-un proces-verbal care, potrivit art. 233<sup>1</sup> alin. (5) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 sau art. 350 alin. (3) din Legea nr. 207/2015, după caz, constituie mijloc de probă, aspect care se corelează cu art. 97 alin. (2) lit. e) din Codul de procedură penală. În această ipoteză, **Agencia Națională de Administrare Fiscală nu acționează în calitate de parte în procesul penal, ci ca organ de specialitate, în virtutea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 74/2013 și ale Codului de procedură penală și nu afectează nici statutul sau activitatea organelor de urmărire penală.***

*57. Prin urmare, față de această împrejurare, nu se poate reține că prevederile art. 233<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și ale art. 350 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 sunt contrare dispozițiilor constituționale menționate în susținerea*

excepției, inclusiv celor cuprinse la art. 131 alin. (1) din Constituție referitoare la rolul Ministerului publice, respectiv acela de a reprezenta interesele generale ale societății și de a apăra ordinea de drept, precum și drepturile și libertățile cetățenilor. (...)

#### DECIDE

(...) 5. Respinge, ca neîntemeiată, excepția de neconstituționalitate ridicată de aceleași părți în același dosar al aceleiași instanțe și constată că dispozițiile art. 233<sup>1</sup> alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 și ale **art. 350 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 sunt constituționale în raport cu criticile formulate.**

*Definitivă și general obligatorie.*”

Avand in vedere cele de mai sus rezulta ca sunt neintemeiate sustinerile contribuabilului, cata vreme:

- activitățile de inspecție fiscală nu trebuie confundate cu posibilitatea Agenției Naționale de Administrare Fiscală de a desemna personal din cadrul instituției să efectueze verificări fiscale/controlare fiscale în temeiul art. 350 din Legea nr. 207/2015, inclusiv dintre inspectorii fiscali din cadrul inspecției fiscale, prin ordin de serviciu, nu în cadrul activității curente a acestora, ci printr-o delegare expresă de atribuții în acest sens;

- Agenția Națională de Administrare Fiscală nu acționează în calitate de parte în procesul penal, ci ca organ de specialitate, în virtutea prevederilor Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 74/2013 și ale Codului de procedură penală și nu afectează nici statutul sau activitatea organelor de urmărire penală;

- potrivit mențiunilor Parchetului de pe langa Curtea de Apel Bucuresti din cuprinsul adresei inregistrata la DGRFPB sub nr. 11833/30.03.2021, “aspectele retinute de organele de inspectie fiscala din cadrul AS5FP din cuprinsul raportului de inspectie fiscala nr. x care au stat la baza emiterii deciziilor de impunere nr. x si nr. x din data de 10.12.2020, **nu au facut obiectul cercetarilor efectuate in dosarul penal nr. x** privind pe numitul x.”

2. Referitor la faptul ca durata inspectiei fiscale nu poate depasi 45 de zile (majorat cu 45 de zile in extremis), conform dispozitiilor art. 126 alin 1 lit c) din Codul de procedura fiscala:

Potrivit prevederilor art. 126 alin.(1) și alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„Art. 126 Durata efectuării inspecției fiscale**

(1) Durata efectuării inspecției fiscale este stabilită de organul de inspecție fiscală, în funcție de obiectivele inspecției, și nu poate fi mai mare de:

a) **180 de zile pentru** contribuabilii mari, precum și **pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime;**

b) 90 de zile pentru contribuabilii mijlocii;

c) 45 de zile pentru ceilalți contribuabili.

2) În cazul în care inspecția fiscală nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei prevăzute la alin. (1), inspecția fiscală încetează, fără a se emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere sau decizie de nemodificare a bazei de impunere. În acest caz, organul de inspecție fiscală poate relua inspecția, cu aprobarea organului ierarhic superior celui care a aprobat inspecția fiscală inițială, o singură dată pentru aceeași perioadă și aceleași obligații fiscale, cu respectarea prevederilor art. 117 alin. (1)”.

Totodată, în speță, se rețin și prevederile art. 123 alin. (2) și art. 130 alin. (4) din același act normativ, respectiv:

### **"Art.123 Începerea inspecției fiscale**

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. În cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare."

### **"Art. 130 Dreptul contribuabilului/plătitorului de a fi informat**

(4) Data încheierii inspecției fiscale este data programată pentru discuția finală cu contribuabilul/plătitorul sau data notificării de către contribuabil/plătitor că renunță la acest drept".

Din analiza prevederilor legale, mai sus citate, se reține că durata inspecției fiscale, **pentru contribuabilii/plătitorii care au sedii secundare, indiferent de mărime**, nu poate fi mai mare de **180 de zile**, iar în cazul în care aceasta nu se finalizează într-o perioadă reprezentând dublul perioadei corespunzătoare, respectiv **360 de zile**, inspecția fiscală încetează fără a se mai emite raport de inspecție fiscală și decizie de impunere.

Se reține ca:

- potrivit mențiunilor organelor de inspecție fiscală din cuprinsul referatului cauzei, pe perioada 01.02.2012 - 13.11.2015, CIA x a detinut un sediu secundar în x, conform Deciziilor Baroului Dambovită nr. x și nr. x; contrar susținerilor contribuabilului, legiuitorul nu a prevăzut faptul că sediul secundar trebuie să existe la data inițierii inspecției fiscale; de altfel, în speta, obiectul inspecției fiscale vizează întreaga activitate desfășurată de contestatar, atât la sediul principal, cât și la sediul secundar, pe perioada supusă verificării fiscale;

- inspecția fiscală a început la data de **23.12.2019**, conform mențiunii din Procesul-verbal nr. x (conform mențiunilor organelor de inspecție fiscală, contribuabilul nu detine Registrul unic de control), iar data încheierii inspecției fiscale este data de **16.11.2020** (data programată pentru discuția finală).

Prin urmare, durata inspecției fiscale efectuată la contribuabilul contestatar a totalizat un număr de **330 de zile**, nefiind depășit termenul de decădere de 360 de zile, stabilit pentru durata maximă a inspecției fiscale.

Se reține că în legătură cu proiectul de raport de inspecție fiscală contribuabilul și-a exprimat punctul de vedere prin adresa înregistrată la AS5FP sub nr. x, potrivit dispozițiilor art. 130 alin. 5 din Codul de procedură fiscală, care stipulează ca:

**"Art. 130 (...)** (5) Contribuabilul/Plătitorul are dreptul să își prezinte, în scris, punctul de vedere cu privire la constatările organului de inspecție fiscală, în termen de cel mult **5 zile lucrătoare de la data încheierii inspecției fiscale**. (...)"

De altfel:

- punctul de vedere a fost analizat în detaliu în raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate;

- chiar și în situația în care discuția finală ar fi avut loc ulterior celor 3 zile lucrătoare de la data comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală (16.11.2020), nu ar fi fost depășită durata legală a inspecției fiscale.

### **3.Referitor la locul desfășurării inspecției fiscale:**

Potrivit dispozițiilor art. 125 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**“Art. 125** Locul și timpul desfășurării inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală se desfășoară, **de regulă**, în spațiile de lucru ale contribuabilului/plătitorului. Contribuabilul/Plătitorul trebuie să pună la dispoziție un spațiu adecvat, precum și logistica necesară desfășurării inspecției fiscale.

(2) Dacă nu există sau nu poate fi pus la dispoziție un spațiu de lucru adecvat pentru derularea inspecției fiscale, atunci activitatea de inspecție se poate desfășura la sediul organului fiscal sau în orice alt loc stabilit de comun acord cu contribuabilul/plătitorul.

(3) Indiferent de locul unde se desfășoară inspecția fiscală, organul de inspecție fiscală are dreptul să inspecteze locurile în care se desfășoară activitatea, sau unde se află bunurile impozabile, în prezența contribuabilului/plătitorului ori a unei persoane desemnate de acesta.

(4) Inspecția fiscală se desfășoară, de regulă, în timpul programului de lucru al contribuabilului/plătitorului. Inspecția fiscală se poate desfășura și în afara programului de lucru al contribuabilului/plătitorului, cu acordul scris al acestuia și cu aprobarea conducătorului organului de inspecție fiscală.”

Având în vedere prevederile legale de mai sus rezulta ca inspectia fiscală se poate desfășura atât la sediul contribuabilului, cât și la sediul organului fiscal, formularea utilizată de legiuitor în dispoziția legală anterioară invocată, **“de regula”**, nefiind echivalentă cu **“întotdeauna”**.

În speta, verificarea documentației aferente perioadei 2013 - 2016 s-a desfășurat de către inspectia fiscală la sediul organului fiscal, întrucât echipa de inspecție fiscală a verificat în principal documentația pusă la dispoziție de organele de cercetare penală, având un volum considerabil, iar verificarea documentației aferente perioadei 2017 - 2019, s-a desfășurat la sediul acestuia, întrucât aceasta a fost pusă la dispoziție de contribuabil.

Nu poate fi reținută motivația contribuabilului potrivit căreia dacă inspectia fiscală s-ar fi desfășurat numai la sediul cabinetului, ar fi avut acces și la documentația aferentă perioadei 2013 - 2016, cătă vreme această documentație reprezintă, așa cum se menționează în Procesul-verbal din data de 11.12.2019 întocmit între reprezentanții Parchetului de pe lângă Curtea de Apel București și reprezentanții organului fiscal, **“documentele ridicate în original cu prilejul percheziției documentare efectuate în data de 08.08.2017 la sediul contribuabilului”**. Se reține că avea cunoștința de documentele respective, în condițiile în care acestea au fost predate organelor de cercetare penală de însuși contribuabilul, aspect ce reiese din cuprinsul Procesului-verbal de efectuare a percheziției domiciliare din data de 08.08.2017, atașat la dosarul cauzei.

4.Referitor la faptul ca organele de control nu au respectat dispozițiile art. 122 din Codul de procedura fiscală, în sensul ca nu i-au transmis Avizul de inspecție fiscală cu 15 zile înainte de începerea inspecției fiscale, ci în aceeași zi în care au început controlul:

Potrivit dispozițiilor art. 122 alin 4 lit b) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală:

**“Art. 122 (4) Avizul de inspecție fiscală se comunică la începerea inspecției fiscale în următoarele situații:**

**(...) b) în cazul în care, ca urmare a unui control inopinat, se impune începerea imediată a inspecției fiscale. (...)**

În speta, inițierea inspecției fiscale a fost generată de faptul că, în timpul controlului inopinat încheiat prin emiterea Procesului-verbal nr. x, s-au constatat:

- existența unor neconcordanțe între veniturile și cheltuielile efectuate în vederea obținerii acestor venituri, înregistrate în evidența contabilă și cele declarate prin declarații depuse la organele fiscale competente;
- neprezentarea de către contribuabil a documentelor solicitate de organele de inspecție fiscală cu privire la activitatea desfășurată de acesta pentru perioada supusă impunerii;
- lipsa de colaborare a contestatarului cu organele de inspecție fiscală.

Drept pentru care, în temeiul dispozițiilor anterior invocate, **urmare controlului inopinat desfășurat, s-a impus începerea imediată a inspecției fiscale**, motiv pentru care, contrar susținerilor din contestație, AS5FP a procedat legal la emiterea și comunicarea în aceeași zi, 23.12.2019, a Avizului de inspecție fiscală nr. MBS4-AIF nr. x, având ca obiective verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale și/sau a operațiunilor relevante pentru inspecția fiscală, a corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea bazelor de impozitare și a obligațiilor fiscale principale privind TVA pe perioada 01.12.2013 - 31.10.2019, impozit pe venit pe perioada 01.01.2013 - 31.12.2018 și CASS pe perioada 01.01.2013 - 31.12.2018.

Având în vedere cele mai sus arătate, urmează a se respinge ca neîntemeiată contestația formulată cu privire la aspectele procedurale invocate.

**3.2 Referitor la prescripția dreptului organului fiscal de a stabili impozit pe venit, CASS și TVA aferente anului 2013:**

În ceea ce privește prescripția dreptului organelor fiscale de a stabili obligații fiscale în materia **impozitului pe venit, CASS și TVA** aferente creanțelor fiscale născute în anul 2013, la art. 347 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

“(1) Termenele în curs la data intrării în vigoare a prezentului cod se calculează după normele legale în vigoare la data când au început să curgă.

(2) Cauzele de întrerupere sau suspendare a termenului de prescripție se supun legii în vigoare la data la care acestea au intervenit”.

Având în vedere aceste dispoziții legale și ținând cont că domnul x invocă prescripția dreptului organelor de inspecție de a modifica baza de impunere aferentă impozitului pe venit, CASS și TVA pentru anul 2013, sunt aplicabile dispozițiile OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare.

Potrivit prevederilor:

- art. 23, art. 91 alin. (1) și alin. (2) din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

**“Art. 23** Nașterea creanțelor și obligațiilor fiscale

(1) Dacă legea nu prevede altfel, dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă se nasc în momentul în care, potrivit legii, se constituie baza de impunere care le generează.

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

obligația fiscală datorată”.

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

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

Referitor la articolele de lege, mai sus menționate, **prin Decizia nr. 21/14.09.2020** (publicată în Monitorul oficial nr.1257/18.12.2020) **pronunțată în dosarul nr. 1375/1/2020**, Înalta Curte de Casație și Justiție a admis recursul în interesul legii formulat de Colegiul de conducere al Curții de Apel Brașov, în interpretarea și aplicarea dispozițiilor art. 91 alin.(1) și (2), coroborate cu cele ale art. 23 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, la pct. 65 din decizia Înaltei Curți de Casație și Justiție, instanța a reținut:

”65. „Momentul“ constituirii bazei de impunere, în sensul art. 23 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, este anul fiscal în care se realizează profitul impozabil. Obținerea acestuia generează pentru bugetul de stat o creanță fiscală, iar pentru contribuabil o obligație fiscală, constând în impozitul pe profit”.

Referitor la aplicabilitatea dispozițiilor Deciziei nr. 21/14.09.2020 pronunțată de ICCJ, anterior invocată, în cazul tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, prin adresa nr. x și adresa nr. x, urmare solicitărilor DGRFPB, Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul MFP, respectiv Direcția generală de asistență pentru contribuabili din cadrul ANAF, au comunicat următoarele:

*“Potrivit Deciziei nr. 21/2020 a ICCJ, calculul termenului de prescripție a dreptului organului fiscal de a stabili creanțe fiscale de tipul impozitului pe profit, potrivit OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se face în funcție de data la care s-a născut creanța fiscală, adică la momentul în care, potrivit legii, s-a constituit baza de impunere care generează creanța, respectiv, de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.*

*De asemenea, potrivit Deciziei nr. 21/2020 a ICCJ - interpretarea dată de instanța supremă atât în considerente, cât și în dispozitiv, este aceea că dispozițiile Deciziei nr. 21/2020 se aplică în toate cazurile în care organul fiscal stabilește orice tip de obligații fiscale care intra sub incidența legii vechi, în lipsa unor prevederi speciale în vechiul Cod de procedură fiscală cu privire la un anumit tip de impozit, taxă, contribuție socială.*

**Fata de cele de mai sus, dispozițiile Deciziei nr. 21/2020 a ICCJ sunt obligatorii tuturor impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale, potrivit legii.”**

Din coroborarea dispozițiilor legale mai sus citate, din interpretarea instanței supreme și conform punctului de vedere exprimat de direcțiile de specialitate din MFP/ANAF, reiese că termenul de prescripție al dreptului organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani și începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală. Acesta se naște în momentul în care se constituie baza de impunere, care generează dreptul de creanță fiscală și obligația fiscală corelativă. Momentul constituirii bazei de impunere este anul fiscal în care se realizează venitul impozabil în legătura cu care se datorează impozit pe venit, CASS și TVA.

Astfel, pentru impozitul pe venit, CASS si TVA aferente anului **2013**, venitul impozabil/ venitul baza de calcul/ baza impozabila s-au realizat în anul 2013, iar termenul de prescripție a dreptului la acțiune al organului de inspecție fiscală începe să curgă de la data de **01.01.2014**.

Speței îi sunt incidente și dispozițiile art. 111 alin 2 si art. 123 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

**”Art. 111 Întreruperea și suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creanțe fiscale**

(2) Termenele de prescripție prevăzute la art. 110 se suspendă:

(...) b) pe perioada cuprinsă între data începerii inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale și data emiterii deciziei de impunere ca urmare a efectuării inspecției fiscale/verificării situației fiscale personale, în condițiile respectării duratei legale de efectuare a acestora.”

**”Art.123 Începerea inspecției fiscale**

(2) Data începerii inspecției fiscale este data menționată în registrul unic de control ori de câte ori există obligația ținerii acestuia. In cazul contribuabilului/plătitorului care nu ține sau nu prezintă organului de inspecție fiscală registrul unic de control, această dată se înscrie într-un proces-verbal de constatare.”

Din dispozițiile legale menționate mai sus, rezulta că inspecția fiscală a început la data de **23.12.2019**, conform mențiunii din Procesul-verbal nr. x (conform precizarilor organelor de inspecție fiscala, contribuabilul nu detine Registrul unic de control), iar data emiterii deciziilor de impunere atacate este **10.12.2020**. Prin urmare, pe perioada 23.12.2019 - 10.12.2020, termenul de prescripție se suspenda.

Se retine ca, urmare solicitarilor organului de solutionare a contestatiei, prin adresa nr. x, transmisa prin posta electronica in data de 28.07.2021, AS5FP a subliniat ca nu exista elemente care sa conduca la intreruperea/suspendarea termenului de prescripție a dreptului de a stabili creante fiscale pentru anul 2013.

Raportat la data la care începe să curgă termenul de prescripție, respectiv **01.01.2014** pentru anul **2013**, rezultă că până la data începerii verificării, respectiv **23.12.2019**, **dreptul organelor de inspecție fiscală de a dispune obligații fiscale în materia impozitului pe venit, CASS si TVA pentru anul 2013 era prescris.**

Ca urmare, în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare si tinand seama de propunerea organelor de inspecție fiscala din adresa nr. x, se va admite in parte contestația formulată, în ceea ce privește:

- suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2013 si suma de x lei reprezentand CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2013 individualizate prin Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x emisa pe numele domnului x;

- suma de x lei reprezentand TVA aferenta lunii decembrie 2013 individualizata prin Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x emisa pe numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

De asemenea, urmeaza a se dispune anulara in parte a Deciziei de impunere nr. MBS5-AIF x si a Deciziei de impunere nr. MBS5-AIF x cu privire la aceste sume.

**3.3. Referitor la CASS stabilita suplimentar in plus in suma totala de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5 AIF x emisa pe numele domnului x si la TVA in suma totala de x lei individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele Cabinetului Individual de Avocatura x:**

***Cauza supusa solutionarii este daca organul de solutionare a contestatiilor se poate pronunta pe fond asupra acestui capat de cerere, in conditiile in care contestatara nu a prezentat motivele de fapt si de drept pe care isi intemeiaza contestatia.***

**In fapt**, contribuabil nu a prezentat motivele de fapt si de drept care vizeaza aspectele de fond (motivele de fapt si de drept care au condus la stabilirea diferentelor de obligatii fiscale) pe care se intemeiaza contestatia formulata cu privire la:

- CASS stabilita suplimentar in plus in suma totala de **x lei** (*x lei pentru anul 2014 + x lei pentru anul 2015 + x lei pentru anul 2016 + x lei pentru anul 2017 + x lei pentru anul 2018*) individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x

- TVA in suma totala de **x lei** [*x lei reprezentand TVA colectata pentru perioada 2014 - 2017 + x lei (x lei - x lei) reprezentand TVA nedeductibila aferenta perioadei 2014 - 2018*] individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele Cabinetului Individual de Avocatura x.

Se retine ca aspectele procedurale invocate cu privire la nelegalitatea deciziilor de impunere atacate au fost analizate la pct. 3.1 al prezentei decizii.

**In drept**, in conformitate cu prevederile art. 269 alin. (1) si art. 280 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

“**Art. 269.** - Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) **motivele de fapt și de drept;**

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnătura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoană fizică sau juridică, se face potrivit legii.”

“**Art. 280.** - Respingerea contestației pentru neîndeplinirea condițiilor procedurale

(1) **Dacă organul de soluționare competent constată neîndeplinirea unei condiții procedurale, contestația se respinge fără a se proceda la analiza pe fond a cauzei.**”



De asemenea, pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscală, aprobate prin Ordinul Presedintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015:

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

Se retine ca prin contestatia formulata:

- contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept care vizeaza aspectele de fond (motivele de fapt si de drept care au condus la stabilirea diferentelor de obligatii fiscale) pe care se intemeiaza acest capat de cerere;
- aspectele procedurale invocate cu privire la nelegalitatea deciziilor de impunere atacate au fost analizate la pct. 3.1 al prezentei decizii.

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

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât 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 îi revine**. Sarcina probei nu implică un drept al acesteia, ci un imperativ al interesului sau personal, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

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

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge in parte ca nemotivată** contestatia formulata cu privire la **CASS stabilita suplimentar in plus in suma totala de x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x si la **TVA in suma totala de x lei** individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele Cabinetului Individual de Avocatura x.

**3.4 Referitor la impozitul pe venit aferent perioadei 2014 - 2018 individualizat prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane**

**fizice nr. MBS5 AIF x emisa pe numele domnului x:**

***Cauza supusa solutionarii este daca constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la impozitul pe venit aferent perioadei 2014 - 2018 individualizat prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x sunt legale, in conditiile in care argumentele contribuabilului si documentele depuse de acesta in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa le modifice.***

1. **In fapt**, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x, s-au stabilit urmatoarele:

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016;
- x lei - majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018.

Se retine ca, desi contesta in integralitate decizia de impunere atacata, prin contestatia formulata, contribuabilul face referire la fondul cauzei supusa solutionarii numai cu privire la:

1. - prescriptia dreptului organelor de inspectie fiscala de a stabili obligatii fiscale reprezentand impozit pe venit pentru anul 2013 - analizata conform punctului 3.2 din prezenta decizie;

2.- o parte dintre cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferente anului **2014**, respectiv:

- x lei = achizitii asigurare de viata si autoturism furnizor x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x;
- x1 lei = deplasari pentru care contribuabilul nu a facut dovada efectuarii in scopul realizarii de venituri;
- x lei = achizitii de la furnizorii x SRL, x, x, x, x in legatura cu care contribuabilul nu a prezentat documente justificative care sa ateste efectuarea in scopul realizarii de venituri;
- x lei - cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

3.- o parte dintre cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferente anului **2015**, respectiv:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale, interventii chirurgicale, examen radiologic, tratament cicatrice, implanturi ortopedice, orteza de mana;
- x lei = achizitii in interes personal reprezentand asigurare de deces, si autoturism de la furnizorul x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

4.- o parte dintre cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferente anului **2016**, respectiv:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale;

- x lei = plati asigurari de viatax si x si plati asigurari pentru care nu au fost prezentate polite de asigurare;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;
- de asemenea, contribuabilul invoca neacordarea deductibilitatii cheltuielilor reprezentand:

- usa de acces - factura fiscala nr. x; se retine ca, potrivit precizarilor din referatul cauzei, aceasta factura nu a fost prezentata in timpul inspectiei fiscale;

- aparat foto - factura fiscala x; se retine ca, potrivit precizarilor din referatul cauzei si conform Anexei nr. 7 la RIF "Situatia privind cheltuielile nedeductibile - anul 2016", contribuabilul nu a prezentat dovada platii facturii respective;

5.- o parte dintre cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferente anului **2017**, respectiv:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala;

6.- o parte dintre cheltuielile nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferente anului **2018**, respectiv:

- x lei = plati interes personal: servicii medicale, produse de slabit;
- x lei = plati reprezentand asigurari de viata efectuate in interes personal;
- x lei = cheltuieli cu protocolul peste limita legala.

**In drept**, potrivit dispozitiilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, in vigoare in perioada 2014 - 2015:

**"Art. 48** Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate

(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 49 și 50. (...)

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

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

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

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

c<sup>1</sup>) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 24 alin. (16).

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor capitolului 3 din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.

e) să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării și detașării în altă localitate, în țară și în străinătate, în interesul serviciului, reprezentând indemnizațiile plătite acestora, precum și cheltuielile de transport și cazare.(...)

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

(...) b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

(...) g) contribuțiile efectuate în numele angajaților la fondurile de pensii facultative, în conformitate cu legislația în materie, precum și cele la schemele de pensii facultative calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, în limita echivalentului în lei a 400 de euro pentru fiecare participant, într-un an fiscal;

h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană;

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

j) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, inclusiv cele pentru asigurarea de accidente de muncă și boli profesionale, potrivit legii; (...)

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing. (...)

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol, cotizațiile plătite la asociațiile profesionale.

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

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

**d) cheltuielile cu primele de asigurare, altele decât cele prevăzute la alin. (4) lit. d) și la alin. (5) lit. h). (...)**

*Norme metodologice*

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

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) **să fie efectuate în interesul direct al activității;**

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

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, inclusiv în cazul cheltuielilor reprezentând plăți efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

(...) - cheltuielile cu primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare pentru asigurarea de risc profesional potrivit legii;

- cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului; (...)

39. Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele:

(...) - cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.”

- art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal și pct. 7 din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în anul 2016:

“**Art. 68** (...) (4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească **cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente**, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, sunt:

a) să fie efectuate în cadrul activităților independente, justificate prin documente;

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

c) să reprezinte cheltuieli cu salariile și cele asimilate salariilor astfel cum sunt definite potrivit cap. III - Venituri din salarii și asimilate salariilor, cu excepțiile prevăzute de prezentul capitol;

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

e) să respecte regulile privind deducerea cheltuielilor reprezentând investiții în mijloace fixe pentru cabinetele medicale, în conformitate cu prevederile art. 28 alin. (20);

f) **să reprezinte cheltuieli cu prime de asigurare efectuate pentru:**

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. bunurile utilizate în cadrul unor contracte de închiriere sau de leasing, potrivit clauzelor contractuale;

4. asigurarea de risc profesional;

(...) i) să reprezinte contribuții profesionale obligatorii datorate, potrivit legii, organizațiilor profesionale din care fac parte contribuabilii;

j) să fie efectuate în scopul desfășurării activității și reglementate prin acte normative în vigoare; (...)

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...) b) **cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);**

(...) g) contribuțiile la fonduri de pensii facultative potrivit Legii nr. 204/2006 privind pensiile facultative, cu modificările și completările ulterioare, și cele reprezentând contribuții la schemele de pensii facultative, calificate astfel în conformitate cu legislația privind pensiile facultative de către Autoritatea de Supraveghere Financiară, efectuate către entități autorizate, stabilite în state membre ale Uniunii Europene sau aparținând Spațiului Economic European, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

h) **primele de asigurare voluntară de sănătate**, conform Legii nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, republicată, plătite în scopul personal al contribuabilului, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual sau într-o formă de asociere, în limita echivalentului în lei a 400 euro anual pentru fiecare persoană;

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

(...) l) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii, potrivit legii (...);

m) cheltuieli pentru asigurarea securității și sănătății în muncă, potrivit legii. (...)

o) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing; (...).

(6) Baza de calcul se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.

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

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

(...) d) cheltuielile cu primele de asigurare, **altele decât cele prevăzute la alin.**

**(4) lit. f), alin. (5) lit. h) și cele efectuate pentru persoanele care obțin venituri din salarii și asimilate salariilor,** definite potrivit prevederilor cap. III - Venitul din salarii și asimilate salariilor;

#### *Norme metodologice*

“7.(...) (4) Din venitul brut realizat se admit la deducere numai **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri,** astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 68 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

(5) Sunt cheltuieli deductibile, cu titlu de exemplu următoarele:

(...) g) cheltuielile cu primele de asigurare care privesc active corporale și/sau necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și primele de asigurare efectuate pentru asigurarea de risc profesional;

h) cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile (activele) din patrimoniul personal/patrimoniul afacerii, când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul.”

Se retine ca prevederi legale similare cu cele aplicabile in anul 2016 au existat si in perioada 2017 - 2018.

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

Intrucat contesta in integralitate decizia de impunere atacata, iar prin contestatia formulata, contribuabilul face referire la fondul cauzei supusa solutionarii numai cu privire la o parte dintre cheltuielile considerate de organele de inspectie fiscala drept cheltuieli nedeductibile, in speta sunt aplicabile dispozitiile art. 276 alin 1 din Legea nr. 276 alin 1 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, potrivit carora:

**“Art. 276 Soluționarea contestației**

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

1.Referitor la cheltuielile in suma de:

- x lei = achizitii asigurare de viata si autoturism furnizor x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x - 2014;

- x lei = achizitii in interes personal reprezentand asigurare de deces, si autoturism de la furnizorul x pentru care documentele justificative identifica persoana fizica x, nu CIA x - 2015;

- x lei = plati asigurari de viata x si x si plati asigurari pentru care nu au fost prezentate polite de asigurare - 2016;

- x lei = plati reprezentand asigurari de viata efectuate in interes personal - 2018;

A. Potrivit dispozițiilor legale de mai sus, cheltuielile cu primele de asigurare sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului net anual din activități independente numai dacă sunt efectuate pentru active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii, pentru active ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul, pentru asigurarea de risc profesional sau pentru persoane care obțin venituri din salarii, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator. Este de asemenea deductibilă și prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro, pentru perioada 2014 - 2015 (400 euro, începând cu 01.01.2016) anual pentru o persoană.

Prin urmare, contrar susținerilor contribuabilului, **orice alte cheltuieli cu primele de asigurare efectuate de către cabinetul individual de avocatură, altele decât cele menționate mai sus nu sunt cheltuieli deductibile**, aspect subliniat în mod expres de legiuitor.

În aceste condiții, cheltuielile cu primele de asigurare de viață, respectiv de asigurare în caz de deces, care sunt plătite de titularul cabinetului individual de avocatură și cele care vizează persoane (x) care nu au nicio legătură cu Cabinetul Individual de Avocatură x sunt în fapt cheltuieli efectuate în interesul personal al contribuabilului, respectiv al celorlalte persoane (x) și nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul venitului anual impozabil din activități independente obținut de domnul x, potrivit prevederilor art. 48 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. h) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 68 alin (4) lit. f), alin. (5) lit. h) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând data de 01.01.2016.

B. În ceea ce privește cheltuielile cu asigurarea unui autoturism și a cheltuielilor cu ratele, dobânda și comisiunile aferente contractului de leasing financiar/operational, acestea pot fi deductibile la calculul venitului net anual din activități independente **numai dacă** sunt efectuate în legătură cu un autovehicul din patrimoniul afacerii sau care servește ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul.

Or, în speta, așa cum acesta însuși a reținut prin contestația formulată, **cabinetul individual de avocatură are numai dreptul de folosință a autovehiculului**, exercitat în baza unui contract de comodat, conform art. 2146 și art. 2151 alin 1 din Codul civil,

nefiind proprietarul acestuia, iar **autovehiculul nefiind înregistrat în patrimoniul afacerii și neservind ca garanție bancară pentru creditele utilizate de cabinet.**

În aceste condiții, cheltuielile cu asigurarea unui autoturism și a cheltuielilor aferente contractului de leasing, care sunt plătite de titularul cabinetului individual de avocatură în baza unui contract de comodat, nu reprezintă cheltuieli deductibile la calculul venitului anual impozabil din activități independente, potrivit prevederilor art. 48 alin. (4) lit. d) și alin. (5) lit. h) și l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 68 alin (4) lit. f), alin. (5) lit. h) și o) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând data de 01.01.2016.

C. Referitor la plățile cu privire la asigurări pentru care nu au fost prezentate polițe de asigurare, se reține că potrivit dispozițiilor pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004, respectiv Cap III, pct. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul are obligația de a prezenta documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare.

Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice menționate mai sus și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare. Obligația deținerii unor documente justificative corect și complet întocmite este cu atât mai mult evidența cu cât este vorba de sume ori bunuri care se folosesc în mod curent pentru uzul personal al contribuabililor persoane fizice.

Prin urmare, **în lipsa deținerii unei polițe de asigurare din care să rezulte ca acestea vizează:**

- active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii,
- active ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul,
- asigurarea de risc profesional;
- asigurarea pentru persoane care obțin venituri din salarii, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator,

cheltuielile respective nu pot fi încadrate drept deductibile, potrivit prevederilor art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, respectiv art. 68 alin (4) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, în vigoare începând data de 01.01.2016.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contribuabilului potrivit căreia deși a prezentat în timpul inspecției fiscale contractul de comodat, organele de control nu au ținut cont de acesta, căta vreme:

- cheltuielile cu asigurarea unui autoturism și a cheltuielilor cu ratele, dobânda și comisionul aferente contractului de leasing sunt datorate exclusiv de titularul contractului de leasing (contribuabilul nu a făcut dovada că titularul este cabinetul individual de avocatură);

- cabinetul individual de avocatură nu este proprietarul autovehiculului, căta vreme acesta nu este înregistrat în patrimoniul afacerii;

- autovehiculul nu servește ca garanție bancară pentru creditele utilizate de cabinet.

- potrivit dispozițiilor Codului fiscal în vigoare pe perioada supusă impunerii (pct 38 din Normele metodologice de aplicare a art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind



Codului fiscal), sunt cheltuieli deductibile, numai cheltuielile cu funcționarea și întreținerea aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii;

- cheltuielile cu asigurarea unui autoturism și a cheltuielilor cu ratele, dobânda și comisionul aferente contractului de leasing nu reprezintă o cheltuială cu funcționarea și întreținerea autoturismelor care fac obiectul unor contracte de comodat, acestea fiind în sarcina proprietarului (titularului contractului de leasing); prin contractul de comodat nu se realizează o transmitere a dreptului de proprietate, ci numai transferul folosinței;

- astfel cum rezulta din anexele raportului de inspecție fiscală, întrucât cabinetul individual de avocatură are dreptul de folosință a autovehiculului, a fost acordat dreptul de deducere pentru cheltuielile efectuate în legătură cu acest drept, de exemplu combustibilul.

D. Referitor la faptul că documentele justificative prezentate organului de inspecție fiscală sunt întocmite pe numele persoanei fizice și nu pe numele cabinetului individual de avocatură, acesta întărește ideea că achizițiile respective sunt efectuate în interes personal și privesc bunuri/servicii care sunt folosite pentru uzul personal al contribuabilului în calitate de persoană fizică și nu în calitate de persoană fizică autorizată.

Se reține că, documentele justificative trebuie să conțină precizarea expresă a formei de organizare sub care se desfășoară activitatea de avocat, tocmai pentru a se identifica corect cumpărătorul care poate fi atât domnul X, în calitate de persoană fizică, care poate achiziționa bunuri și servicii pentru uzul sau personal, cât și domnul X, în calitate de persoană fizică autorizată, care poate achiziționa bunuri și servicii în scopul exercitării profesiei de avocat.

#### 2. Referitor la cheltuielile în sumă de:

- X lei = achiziții de la furnizorii X SRL, X, X, X, X în legătură cu care contribuabilul nu a prezentat documente justificative care să ateste efectuarea în scopul realizării de venituri - 2014;

- X lei = deplasări pentru care contribuabilul nu a făcut dovada efectuării în scopul realizării de venituri - 2014;

- X lei = plăți interes personal: servicii medicale, intervenții chirurgicale, examen radiologic, tratament cicatrice, implanturi ortopedice, orteza de mână - 2015;

- X lei = plăți interes personal: servicii medicale - 2017;

- X lei = plăți interes personal: servicii medicale - 2017;

- X lei = plăți interes personal: servicii medicale, produse de slăbit - 2018.

Astfel cum a fost arătat anterior, potrivit dispozițiilor pct. 13, 14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004, respectiv Cap III, pct. 2, 3 și 4 din OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ. De altfel, pentru a justifica efectuarea cheltuielilor, contribuabilul are obligația de a prezenta documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contribuabilului privind acest capăt de cerere, având în vedere următoarele considerente:

A. Referitor la cheltuielile de deplasare, contribuabilul nu a depus nici în timpul inspecției fiscale, nici cu ocazia depunerii contestației documente din care să rezulte:

- care este obiectivul deplasării contribuabilului, **in calitatea sa de avocat**, respectiv **evenimentul profesional** in legatura cu care s-a efectuat deplasarea;
- care este legatura cu contractele de asistenta juridica in derulare;
- deplasările s-au efectuat în scopul realizării de venituri, respectiv in scopul întaririi si dezvoltării relatiilor de parteneriat cu clientii contribuabilului si/sau pentru prospectarea pietei in sensul gasirii de noi clienti.

B. Desi invoca prin contestatie faptul ca este “perfect legala” deducerea cheltuielilor efectuate in legatura cu interventiile chirurgicale, tratamentul si implanturile ortopedice efectuate, acesta nu precizeaza care este temeiul de drept la care face referire.

Se retine ca:

- aceste cheltuielile sunt efectuate in scop personal, fiind acoperite prin incasarea despagubirilor platite de societatea de asigurari cu care are incheiate in nume propriu contractele de asigurare de viata si de asigurare in caz de deces, in legatura cu care, asa cum s-a retinut anterior au fost deduse in mod eronat cheltuielile cu primele de asigurare;
- legiuitorul a prevazut posibilitatea deducerii la calculul venitului anual impozabil a cheltuielilor reprezentand contributia de asigurari sociale de sanatate si asigurare voluntara de sanatate, ambele in quantumul prevazut in mod expres de legislatia in vigoare.

C. Referitor la cheltuiala cu achizitia unei usi de acces, conform facturii fiscale nr. x in suma totala de **x lei** ( $x + TVA \times lei$ ), se retine ca, potrivit precizarilor din referatul cauzei, aceasta factura nu a fost prezentata in timpul inspectiei fiscale si nici inregistrata Registrul de incasari si plati, inasa a fost anexata in sustinerea contestatiei, **fara a fi insotita de dovada faptului ca usa respectiva a fost montata la intrarea in apartamentul care reprezenta locul de desfasurare a activitatii Cabinetului Individual de Avocatura x.**

De altfel, potrivit precizarilor din referatul cauzei, a fost inregistrata in Registrul de incasari si plati numai factura fiscala nr. x, in suma totala de x lei ( $x lei + TVA \times lei$ ), atasata si la dosarul cauzei, care nu contine mentiuni la rubrica “denumirea produselor sau serviciilor” si in legatura cu care s-a prezentat un OP din data de 18.05.2016, fara a fi insotit de extrasul de cont bancar, cu privire la suma de **x lei**.

E. Referitor la cheltuiala cu achizitia unui aparat foto, conform facturii fiscale x, potrivit precizarilor din referatul cauzei si conform Anexei nr. 7 la RIF “Situatia privind cheltuielile nedeductibile - anul 2016”, aceasta cheltuiala a fost considerata nedeductibila la calculul venitului anual impozabil, pe motiv ca nu a fost prezentata dovada platii facturii respective. De altfel, aceasta dovada nu a fost prezentata nici cu ocazia depunerii contestatiei.

Trebuie subliniat ca potrivit dispozitiilor OMFP nr. 1040/2004, respectiv OMFP nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, art. 48 din Vechiul Cod fiscal si art. 68 din Noul Cod fiscal, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, pentru a putea fi deduse, în funcție de natura acestora, este ca acestea să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia **au fost plătite**.

Prin urmare, este esentiala detinerea dovezii platilor efectuate de contribuabili, intrucat inregistrarea in evidenta contabila se efectueaza in mod cronologic, in functie

de data efectuării plăților respective, acestea influențând exercitiul financiar al anului fiscal de raportare.

F. Contribuabilul nu a prezentat în contestația formulată, modul în care produsele de slabit influențează desfășurarea activității de avocat, respectiv care sunt motivele de fapt și de drept pentru care considera că achizițiile respective sunt efectuate în scopul realizării de venituri.

Se reține că potrivit pct. 2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3741/2015, organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care contestă aceste cheltuieli considerate de organele de inspecție fiscală ca fiind nedeductibile fiscale.

3.Referitor la cheltuielile cu protocolul peste limita legală în suma de x lei pentru 2014, x lei pentru anul 2015, x lei pentru anul 2016, x lei pentru anul 2017 și x lei pentru anul 2018:

În ceea ce privește cheltuielile cu protocolul, conform dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă inspecției fiscale, acestea sunt deductibile în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private.

Din analiza Anexei nr. 8 a raportului de inspecție fiscală, rezultă că organul de inspecție fiscală a stabilit că fiind nedeductibile fiscale numai cheltuielile cu protocolul care depășesc limita legală; în ceea ce privește anii fiscali 2016 și 2017 nu au fost acordate cheltuieli cu protocolul, întrucât baza de calcul este negativă (dacă la sfârșitul exercițiului, cabinetul individual de avocatură iese în pierdere, atunci cheltuielile de protocol devin integral nedeductibile).

Se reține că în legătură cu aceste cheltuieli contribuabilul nu a prezentat documente sau situații din care să rezulte un alt mod de calcul față de cel efectuat de organele de inspecție fiscală.

4.Referitor la faptul că nu au existat discuții în legătură cu fiecare dintre cheltuielile efectuate de contribuabil și la faptul că nu a avut acces la documente:

Se reține că:

A. Deși cunostea poziția organelor de inspecție fiscală din cuprinsul raportului de inspecție fiscală și deși avea posibilitatea de a depune documente noi în susținerea contestației, potrivit art. 276 alin 4 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contribuabilul nu a făcut dovada că achizițiile care fac obiectul acestui capăt de cerere au fost efectuate în scopul desfășurării activității de avocat, respectiv al obținerii de venituri.

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 și art. 250 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

**„Art. 249 Sarcina probei**

Cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege.”

### **“Art. 250 Obiectul probei și mijloacele de probă**

Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri, martori, prezumții, mărturisirea uneia dintre părți, făcută din proprie inițiativă sau obținută la interogatoriu, prin expertiză, prin mijloacele materiale de probă, prin cercetarea la fața locului sau prin orice alte mijloace prevăzute de lege”.

- art. 73 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

#### **„Art. 73 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

(1) Contribuabilul/Plătitorul 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 contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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.

B. Contrar susținerilor contestatarului, documentatia aferenta perioadei 2013 - 2016, desi a fost pusa la dispozitia organelor de inspectie fiscala de catre organele de cercetare penala din cadrul Parchetului de pe langa Curtea de Apel Bucuresti, reprezinta, in fapt, asa cum se mentioneaza in Procesul-verbal din data de 11.12.2019, *“documentele ridicate in original cu prilejul perchezitiei documentare efectuate in data de 08.08.2017 la sediul contribuabilului”*; se retine ca avea cunostinta de documentele respective, in conditiile in care **acestea au fost predate organelor de cercetare penala de insusi contribuabilul**, aspect ce reiese din cuprinsul Procesului-verbal de efectuare a perchezitiei domiciliare din data de 08.08.2017, atasat la dosarul cauzei.

Fata de cele mai sus prezentate, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x, cu privire la:

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;
- x lei - diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016;
- x lei - majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017;
- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art. 68 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, pct 7 din HG nr. 1/2016, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct 37 din HG nr. 44/2004, pct 13, 14, 15 din OMFP nr. 1040/2004, pct 2, 3, 4 din Legea nr. 170/2015, Decizia ICCJ nr. 72/2019, Decizia ICCJ nr. 21/2020, art. 249, art. 250 din Codul de procedura civila, pct 2.5 din OPANAF nr. 3741/2015, art. 23, art. 91 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 73, art. 111, art. 123, art. 113, art. 122, art. 123, art. 125, art. 126, art. 130, art. 269, art. 280, art. 279, art. 347, art 350 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală

## DECIDE

1. Admite in parte contestația formulată, în ceea ce privește:

- suma de x lei reprezentand impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2013 si suma de x lei reprezentand CASS stabilita suplimentar in plus pentru anul 2013 individualizate prin Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x emisa pe numele domnului x;

- suma de x lei reprezentand TVA aferenta lunii decembrie 2013 individualizata prin Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x emisa pe numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

Anuleaza in parte Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x si Decizia de impunere nr. MBS5-AIF x cu privire la aceste sume.

2. Respinge in parte ca nemotivată contestația formulată cu privire la:

- suma totala de x lei reprezentand CASS stabilita suplimentar in plus individualizata prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x;

- suma totala de x lei reprezentand TVA stabilita suplimentar individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x emisa pe numele **Cabinetului Individual de Avocatura x**.

3. Respinge in parte ca neintemeiata si nesustinuta cu documente contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. MBS5\_AIF x emisa pe numele domnului x, cu privire la:

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2014;

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2015;

- x lei - diminuarea pierderii fiscale aferente anului 2016;

- x lei - majorarea pierderii fiscale aferente anului 2017;

- x lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar in plus pentru anul 2018.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată în termen de 6 luni de la data comunicării la Tribunalul București.