



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală**

**Direcția Generală Regională a
Finanțelor Publice – București
Serviciul Soluționare Contestatii 1**



Direcția Generală Regională
a Finanțelor Publice - București

Str.Prof.Dr. Dimitrie Gerota, nr.13, sector 2,
București

Tel: 021.307.57.64; Fax: 021.305.74.44

e-mail:Date.MunBucuresti.MB@mfinante.ro

Număr de înregistrare operator de date cu
caracter personal ANSPDCP: 20494

DECIZIA nr. /
privind soluționarea contestației formulate de
.X.
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 1 a fost sesizată de către Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice prin adresa nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x cu privire la contestația depusă de **X, CUI x**, cu domiciliul ales pentru comunicarea actelor în x.

Obiectul contestației înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x, înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X îl constituie următoarele acte administrative fiscale comunicate sub semnătura în data de x:

1. Dispoziția de măsuri nr. x privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală;
2. Raportul de inspecție fiscală nr. x;
3. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-a stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de x lei;
4. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de x lei.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1), art. 272 alin. (1) și alin (2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este învestită să soluționeze contestația formulată de **.X.**

Procedura fiind îndeplinită s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice au efectuat verificarea .X. pentru perioada 01.01.2013-31.12.2015 pentru taxa pe valoare adăugată, respectiv perioada 01.01.2010-31.12.2014 pentru impozitul pe venit.

Ca urmare a constătarilor din Raportul de inspecție fiscală nr. x, organul fiscal a emis următoarele acte administrative fiscale:

1. Dispoziția de măsuri nr. x privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală

În urma verificării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că, în anul 2013, pentru serviciile prestate, contribuabilul a emis facturi în sumă totală de x lei (anexa.1 din RIF) și a încasat suma de x lei (anexa 5 din RIF).

Astfel, urmare a depășirii plafonului de scutire a TVA de x lei în luna decembrie 2013, societatea avea obligația să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.01.2014, devenind plătitoare de TVA începând cu data de 01.02.2014.

Deoarece .X. nu s-a înregistrat în scopuri de TVA, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, organele de inspecție fiscală au procedat la emiterea Dispoziției de măsuri nr. MBSA-AIF x prin care s-a dispus măsura depunerii *“Declarației de înregistrare fiscală/Declarație de mențiuni pentru persoane fizice care desfășoară activități economice în mod independent sau exercită profesii libere (070)”*

2. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-a stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de x lei, repartizat pe ani astfel:

Anul 2010: în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat un venit brut suplimentar față de cel declarat de contribuabil în suma de x lei, rezultând un **impozit suplimentar de plată în sumă de x lei;**

Anul 2011: în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat un venit brut suplimentar față de cel declarat de contribuabil în sumă de x lei, chetuieli nedeductibile în sumă de x lei și chetuieli

cu amortizarea deductibilă în sumă de x lei, rezultând un **impozit suplimentar de plată în sumă de x lei**;

Anul 2012: în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat un venit brut suplimentar față de cel declarat de contribuabil în sumă de x lei, cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei și cheltuieli cu amortizarea deductibilă în sumă de x lei, rezultând un **impozit suplimentar de plată în sumă de x lei**;

Anul 2013: în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat un venit brut în sumă totală de x lei, cu x lei mai mult față de venitul brut declarat de contribuabil în sumă de x lei (anexa nr.5 la RIF). Din totalul cheltuielilor înregistrate de contribuabil în sumă de x lei au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei (combustibil, cheltuieli mijloace fixe, rate credit) și au fost admise la calculul impozitului pe venit cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe în sumă de x lei. Ca urmare a sumelor constatate în urma inspecției fiscale a rezultat un **impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de x lei**;

Anul 2014: în urma verificării documentelor puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală s-a constatat un venit brut în sumă totală de x lei, cu x lei mai puțin față de venitul brut declarat de contribuabil în sumă totală de x lei (anexa nr.5 la RIF). Din totalul cheltuielilor înregistrate de contribuabil în sumă de x lei au fost stabilite cheltuieli nedeductibile în sumă de x lei (TVA deductibil, combustibil, cheltuieli transport, rate credit, avansuri mijloace fixe, plăți mijloace fixe) și au fost admise la calculul impozitului pe venit cheltuieli privind amortizarea mijloacelor fixe în sumă de x lei. Ca urmare a sumelor constatate în urma inspecției fiscale a rezultat un **impozit pe venit suplimentar în sumă de x lei**.

3. Decizia de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, prin care s-a stabilit TVA suplimentar de plată în sumă de x lei pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015.

Urmare verificării documentelor justificative (facturi) puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală, .X. a emis facturi în perioada 01.02.2014 - 31.12.2015 în sumă totală de x lei aferente activității desfășurate. Pentru veniturile obținute, începând cu 01.02.2014, contribuabilul avea obligația să emită facturi și să aplice TVA colectată la toate facturile emise. Drept urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit TVA colectată pentru perioada 01.02-2014 – 31.12.2015 în sumă totală de x lei. (anexele 2,3,4 la RIF).

În aceeași perioadă, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a achiziționat bunuri și servicii utilizate în folosul operațiunilor taxabile, TVA-ul deductibil aferent acestora fiind în sumă totală de x lei.

În urma acordării deductibilității TVA aferent achizițiilor efectuate în perioada 01.02.2014-31.12.2015, a rezultat un TVA de plată în sumă de x lei.

II. Prin contestația formulată, înregistrată la Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice sub nr. x și la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, completată cu adresa înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. x, .X. solicită următoarele:

1. Anularea în integralitate a Dispoziției de măsuri nr. x privind obligativitatea înregistrării ca plătitor de TVA, având în vedere că cifra de afaceri a cabinetului nu a depășit în niciunul din anii supuși verificării, respectiv 2010-2015, plafonul de 220.000 lei prevăzut de Art.152 din Codul fiscal.

Contestatară consideră că interpretarea inspectorilor fiscali cu privire la faptul că în realitate x ar fi achitat în luna decembrie a anului 2013 un avans pentru servicii juridice ce urmau a fi prestate în lunile ianuarie și februarie a anului următor și în consecință, includerea acestei sume în plafonul cifrei de afaceri a anului 2013, este nereală și lipsită de suport juridic și probator, deoarece:

- suma de x lei ce figurează în extrasul bancar nr. 11 în data de 24.12.2013 reprezintă o plată eronată de la x, fiind în drept o datorie ce trebuie restituită și în niciun caz un venit al .X.;
- suma încasată nu poate fi considerată avans întrucât beneficiarul serviciilor juridice facturate în vederea retrocedării onorariilor pentru care a conlucrat cu x este exclusiv x, instituție publică care decontează facturi și efectuează plăți numai după recepționarea serviciilor prestate;

Mai mult, această plată nu poate reprezenta un avans, astfel cum în mod eronat au reținut inspectorii fiscali, deoarece:

- nu a existat intenția plătitorului de a achita vreun avans iar la descrierea plății nu se face referire la vreun avans;
- nu a fost emisă nicio factură de avans;
- nu a existat la 23.12.2013 vreun raport contractual încheiat cu x pentru anul 2014 care să permită emiterea unei facturi de avans;
- nu există în contabilitatea plătitorului plata vreunui avans, iar suma nu a fost evidențiată în contabilitatea acestuia ca și cheltuială deductibilă.

În consecință, în mod greșit și arbitrar, pentru anul 2013 organele de inspecție fiscală au calculat o cifră de afaceri peste plafonul legal, ceea ce a dus la obligația înregistrării în scopuri de TVA.

2. Anularea în parte a Raportului de inspecție fiscală nr. x încheiat la data de 26.02.2016, în ceea ce privește:

- stabilirea eronată a cifrei de afaceri pe anul 2013 ca urmare a includerii valorii unor facturi din anul 2014 pentru servicii prestate tot în anul 2014;
- modalitatea de stabilire a venitului net pentru anul 2014, ca urmare a calculării cotei de TVA pentru veniturile și cheltuielile deductibile;
- modalitatea de stabilire a venitului net pentru anul 2015, ca urmare a calculării cotei de TVA pentru veniturile și cheltuielile deductibile;

- stabilirea obligației de plată a contravalorii TVA aferente anului 2014 ca urmare a stabilirii greșite a cifrei de afaceri pe anul 2013;
- stabilirea eronată a obligației de plată a contravalorii TVA aferente anului 2015, având în vedere dispozițiile art.152 alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cuantumul cifrei de afaceri aferent anului 2014 aflându-se sub plafonul de 220.000 lei.

Principala critică adusă constatărilor din Raportul de inspecție fiscală vizează modalitatea de calcul a cifrei de afaceri a cabinetului aferentă anului 2013, modalitate de calcul care încalcă prevederile Codului Fiscal și nu corespunde raporturilor juridice generatoare de venit ale cabinetului. Ca urmare a calculului eronat al cifrei de afaceri pentru anul 2013 toate sumele reprezentând venituri ale cabinetului pe anii 2014 și 2015 au fost calculate greșit, deciziile de impunere emise în baza RIF-ului cuprinzând sume care nu mai reflectă profitul real.

3. Anularea în parte a Deciziei de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, pentru suma de x lei, în ceea ce privește:

- modalitatea eronată de stabilire a venitului net pentru anul 2014, ca urmare a calculării TVA atât pentru venituri cât și pentru cheltuielile deductibile, având în vedere că pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015 nu se datora nicio sumă cu titlu de TVA;
- modalitatea de stabilire a venitului net pentru anii 2013-2014 cu privire la eliminarea unei cote de 50% din cheltuielile cabinetului aferente utilizării în condiții de siguranță și de legalitate a autoturismului aflat în folosința exclusivă a cabinetului.

4. Anularea în integralitate a Deciziei de impunere nr. x privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la plata oricărei sume reprezentând TVA având în vedere că:

- cifra de afaceri a cabinetului nu a depășit în nici unul din anii supuși verificării, respectiv 2010-2015, plafonul de 220.000 lei prevăzut de art.152 din Codul Fiscal, astfel că, pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015 cabinetul nu datorează nici o sumă cu titlu de TVA;
- în mod special pentru anul 2015, independent de cifra de afaceri din anul 2013, având în vedere că cifra de afaceri a cabinetului nu a depășit nici în anul 2014 plafonul legal, astfel că raportat la dispozițiile art.152 alin.(7) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal și în cazul în care ar fi fost plătitor, subscrisul cabinet avea dreptul să opteze pentru revenirea la calitatea de neplătitor de TVA pentru anul 2015, astfel că pentru perioada 01.01.2015-31.12.2015 nu se datorează nicio sumă cu titlu de TVA.

III. Luând în considerare documentele existente la dosarul cauzei, constatările organelor fiscale, susținerile societății și prevederile legale în vigoare se rețin următoarele:

3.1 Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în suma totală de x lei reprezentând taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015, este datorat de .X., în condițiile în care în cursul lunii decembrie 2013 contribuabilul a depășit plafonul de TVA.

În fapt, organele de inspecție fiscală, urmare a verificării documentelor justificative (facturi, extrase de cont, contacte de conlucrare profesională, colaborare și substituiri), au constatat că, în anul 2013, pentru serviciile prestate, contribuabilul a emis facturi în sumă totală de x lei (anexa.1 din RIF)

De asemenea, verificând extrasele de cont aferente anului 2013, s-a constatat faptul că, în luna decembrie 2013, contribuabilul a încasat conform extrasului de cont nr.x aferent contului deschis la Banca Transilvania suma de x lei de la x. Organele de inspecție fiscală au considerat această încasare un avans aferent unor servicii ce vor fi prestate în perioada următoare și au recalculat cifra de afaceri aferentă anului 2013 ca fiind în suma de x lei.

Drept urmare, contribuabilul era obligat să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA în termen de 10 zile de la depășirea plafonului, respectiv până la data de 10.01. 2014, urmând să devină plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2014.

În consecința, pentru perioada 01.02.2014-31.12.2015, organele de inspecție fiscală au colectat TVA aferentă veniturilor realizate de contribuabil în sumă totală de x lei, stabilind o diferență suplimentară de TVA în sumă de x lei, prin decizia de impunere privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nr. x.

Contribuabilul consideră că nu datorează taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 01.02.2014-31.12.2014, pe motiv că organele de inspecție fiscală au inclus în mod eronat suma de x lei, sumă încasată în luna decembrie 2013 de la x, în cifra de afaceri a anului 2013, cifră de afaceri avută în vedere la calculul plafonului de înregistrare ca plătitor de TVA.

Acesta susține că suma respectivă a fost achitată greșit, nefiind înregistrată ca venit de către cabinet și în mod corelativ nici x nu a înregistrat în evidențele sale o cheltuială deductibilă.

Prin urmare, contestatara consideră că suma achitată eronat reprezintă o datorie a cabinetului și nicidecum un venit în accepțiunea Codului Fiscal.

Mai mult, contribuabilul consideră că, în mod eronat, a fost calculată și contravaloarea TVA pe anul 2015, raportată la dispozițiile art.152 alin (7) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal.

În drept, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, în forma aplicabilă în perioada verificată:

“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](#).

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

Pct 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal:

“În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, **inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale**, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.”

“ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

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

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

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

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

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartida obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului,

beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni;

b) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (3) lit. c), compensația aferentă;
c) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la [art. 128](#) alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la [art. 130¹](#) alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;”

“ART. 145 Sfera de aplicare a dreptului de deducere

[...]

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

a) operațiuni taxabile;”

“ART. 146 Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile [art. 155](#), precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;”

“ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de

deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125¹](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

[...]

(7) Persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA conform [art. 153](#) care în cursul anului calendaristic precedent nu depășește plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) poate solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#), în vederea aplicării regimului special de scutire, cu condiția ca la data solicitării să nu fi depășit plafonul de scutire pentru anul în curs. Solicitarea se poate depune la organele fiscale competente între data de 1 și 10 a fiecărei luni următoare perioadei fiscale aplicate de persoana impozabilă în conformitate cu prevederile [art. 156¹](#). Anularea va fi valabilă de la data comunicării deciziei privind anularea înregistrării în scopuri de TVA. Organele fiscale competente au obligația de a soluționa solicitările de scoatere a persoanelor impozabile din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA cel târziu până la finele lunii în care a fost depusă solicitarea. Până la comunicarea deciziei de anulare a înregistrării în scopuri de TVA, persoanele impozabile îi revin toate drepturile și obligațiile persoanelor înregistrate în scopuri de TVA conform [art. 153](#). Persoana impozabilă care a solicitat scoaterea din evidență are obligația să depună ultimul decont de taxă prevăzut la [art. 156²](#), indiferent de perioada fiscală aplicată conform [art. 156¹](#), până la data de 25 a lunii următoare celei în care a fost comunicată decizia de anulare a înregistrării în scopuri de TVA. În ultimul decont de taxă depus, persoanele impozabile au obligația să evidențieze valoarea rezultată ca urmare a efectuării tuturor ajustărilor de taxă, conform prezentului titlu.”

“ART. 153 Înregistrarea persoanelor impozabile în scopuri de TVA

(1) Persoana impozabilă care are sediul activității economice în România și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile, scutite de taxa pe valoarea adăugată cu drept de deducere și/sau operațiuni rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b) și d), trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

a) înainte de realizarea unor astfel de operațiuni, în următoarele cazuri:

1. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri care atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), cu privire la regimul special de scutire pentru întreprinderile mici;

2. dacă declară că urmează să realizeze o cifră de afaceri inferioară plafonului de scutire prevăzut la [art. 152](#) alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau a depășit acest plafon;

*c) dacă cifra de afaceri realizată în cursul unui an calendaristic este inferioară plafonului de scutire prevăzut la **art. 152** alin. (1), dar optează pentru aplicarea regimului normal de taxă;*

*d) dacă efectuează operațiuni scutite de taxă și optează pentru taxarea acestora, conform **art. 141** alin. (3).”*

Potrivit reglementarilor legale antecitate, data atingerii sau depășirii plafonului se considera a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art.153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Astfel, potrivit pct.61 și 62 din Normele metodologice de aplicare a art.152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“Pct.61 alin (2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal. Prevederile art. 134² alin. (3) - (8) din Codul fiscal nu se aplică în cazul persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire.”

“Pct 62. (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și a serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA conform legii, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează:

a) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată de organele de inspecție fiscală înainte de înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, acestea vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data identificării nerespectării prevederilor legale. Totodată, organul fiscal competent va înregistra din oficiu aceste persoane în scopuri de taxă. Înregistrarea în scopuri de TVA se consideră valabilă începând cu data comunicării de către organul fiscal competent a deciziei privind înregistrarea, din oficiu, în scopuri de TVA;

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele de control vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat înregistrarea în termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.”

Având în vedere aceste prevederi legale, se reține că, întrucât plafonul de 220.000 lei prevăzut la art.152 alin.(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, a fost depășit de contribuabil în cursul lunii decembrie 2013, acesta având obligația ca până la data de 10.01.2014 să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, devenind astfel plătitor de TVA începând cu data de 01.02.2014.

Din analiza documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat că încasările cabinetului în anul 2013 au fost de x lei, depășind astfel plafonul de scutire. Acestea au considerat că încasarea sumei de x lei din data de 24.12.2013 de la x reprezintă un avans aferent unor servicii ce vor fi prestate în perioada următoare, respectiv ianuarie – februarie 2014, servicii reflectate în factura nr.x.

Motivațiile contribuabilului, cu referire sumele achitate în luna decembrie 2013 de xcu OP nr.214 în sumă de x lei și respectiv OP nr.219 în sumă de x lei:
- *“Această sumă a fost achitată în mod eronat de Cabinetul de Avocat x, factura emisă către acesta fiind în cuantum de x lei (factura nr.x), cele două încasări nu reprezintă contravaloare servicii prestate în anul 2013, acestea nici nu au fost facturate. Suma urma a fi restituită ca plată nedatorată însă în luna ianuarie 2014, urmare a emiterii facturii nr.x, factură în cuantum de x lei s-a procedat la compensarea datoriei .X. de x lei și contravaloarea facturii sus amintite în cuantum de x lei. Suma este evidențiată la încasările lunii ianuarie 2014 conform procesului verbal de compensare datorii”;*
-*“Nu a existat la data de 23.12.2013 vreun raport contractual pentru anul 2014 care să permită emiterea unei facturi de avans pentru servicii care urmau să se presteze în comun în anul 2014, acesta fiind încheiat abia la 06.01.2014 și care constituie documentul justificativ al emiterii unei facturi”*

nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației întrucât:

- suma de x lei încasată în data de 24.12.2013 (conform extras de cont nr.11) nu a fost returnată x;
- suma de x lei a fost acceptată ca încasare de către xca fiind aferentă facturii nr.x (conform Procesului verbal de compensare), fiind astfel considerată o încasare în avans înaintea prestării serviciilor efectuate conform facturii nr.x.
- organele de inspecție fiscală au constatat, în baza contractelor de conlucrare profesională, colaborare și subsituire, încheiate între x și .X. în calitate de avocat substituent, că cei doi parteneri au avut relații de colaborare în perioada verificată, respectiv 01.01.2010-31.12.2014.

Referitor la calculul TVA pentru anul 2015 raportat la art.152 alin. (7) din Legea nr. 571/2013 privind Codul Fiscal, contribuabilul nu putea beneficia de prevederile acestui articol întrucât nu era înregistrat în scopuri de TVA, condiție necesară pentru a putea solicita scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA, acest lucru neputându-se face din oficiu de către organul fiscal ci doar la solicitarea contribuabilului.

Având în vedere prevederile legale anterior citate, în mod corect organele de control au stabilit în sarcina contribuabilului TVA de plată în sumă de x lei, astfel:

1. TVA colecta în sumă totală de x lei aferentă facturilor emise de contribuabil în sumă de x lei în perioada 01.02.2014-31.12.2015 astfel:
 - facturi emise către persoane fizice în valoare de x lei – TVA colectat în sumă de x lei (prin aplicarea procedurii sutei mărite conform pct.23 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a codului fiscal);
 - facturi emise către persoane juridice în valoare de x lei – TVA colectat în sumă de x lei .
2. TVA deductibilă aferentă achizițiilor efectuate de contribuabil în condițiile prevăzute de art.145 – art.146 din Legea nr.571/2013 privind Codul fiscal în sumă de x lei

fapt pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată în ceea ce privește obligația fiscală reprezentând TVA stabilită suplimentar în sumă de x lei.

3.2 Referitor la impozit pe venit stabilit suplimentar aferent anilor 2013 și 2014 în sumă totală de x lei

Cauza supusă soluționării este dacă debitul stabilit suplimentar de Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în suma totală de x lei reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2013 și 2014, este datorat de către .X., în condițiile în care organele de inspecție fiscale au recalculat baza de impozitare.

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele:

1. Anul 2013

În urma verificării documentelor financiar contabile (chitanțe, facturi, extrase de cont), s-a constatat că, în anul 2013 contribuabilul a înregistrat un venit brut în sumă de x lei, cu x lei mai mult față de venitul brut declarat de contribuabil în sumă totală de x lei (anexa 5 la RIF).

Venitul brut declarat, respectiv cheltuielile deductibile declarate de contribuabil, nu corespund cu înregistrările din Registrul de încasări și plăți pentru anul 2013.

Potrivit evidenței contabile și fiscale (registrul de încasări și plăți, extrase de cont, chitanțe, facturi, ordine de plată), contribuabilul a înregistrat cheltuieli în

sumă de x lei. Din totalul cheltuielilor înregistrate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de x lei astfel:

- x lei cheltuieli privind combustibilul deduse la valoarea lor integrală;
- x lei valoare integrală inclusă eronat în totalul cheltuielilor deductibile, reprezentând achiziție aparat de climatizare Sharp;
- x lei reprezentând rate de credit aferente Contractului de leasing financiar nr.x.

Pentru mijloacele fixe achiziționate în anul 2013, organele de inspecție fiscală au calculat amortizarea aferentă mijloacelor fixe conform HG nr. 2139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, rezultând o cheltuială deductibilă privind amortizarea mijloacelor fixe în sumă de x lei.

Urmare constatărilor, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venit aferent anului 2013, rezultând un impozit suplimentar de plată în sumă de x lei, astfel:

	Calculare organ fiscal	Declarație contribuabil
Venit brut	x	x
Cheltuieli deductibile	x	x
Venit anual impozabil	x	x
Impozit anual	x	x
Diferență impozit	x	

1. Anul 2014

În urma verificării documentelor financiar contabile (chitanțe, facturi, extrase de cont), s-a constatat că în anul 2014 contribuabilul a înregistrat un venit brut în sumă de x lei, cu x lei mai puțin față de venitul brut declarat de contribuabil în sumă totală de x lei (anexa 5 la RIF). Totalul încasărilor înregistrate de contribuabil a fost diminuat cu suma de x lei:

- TVA colectată în sumă de x lei, valoare inclusă în suma facturată și încasată de la persoane fizice.;
- Venitul aferent despăgubirilor încasate ca urmare a închiderii contractului de leasing nr.x în sumă de x lei.

Potrivit evidenței contabile și fiscale (registru de încasări și plăți, extrase de cont, chitanțe, facturi, ordine de plată), contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă de x lei. Din totalul cheltuielilor înregistrate de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă totală de x lei astfel:

- x lei TVA deductibilă aferentă facturilor achitate pentru care s-a acordat deductibilitate la calculul TVA;
- x lei cheltuieli privind combustibilii deduse la valoarea lor integrală;
- x lei cheltuieli cu transportul de bunuri și personal deduse la valoarea lor integrală;
- x lei reprezentând rate de credit aferente Contractului de leasing financiar nr.x;
- x lei reprezentând avans auto VW Tiguan conform Contractului de leasing financiar nr. x;

- x lei reprezentând achiziție Laptop HP ProBook, valoare integrală inclusă eronat la totalul cheltuielilor deductibile;

- x lei reprezentând achiziție echipament antiefracție, valoare integrală inclusă eronat la totalul cheltuielilor deductibile.

Pentru mijloacele fixe achiziționate în anul 2014, organele de inspecție fiscală au calculat amortizarea aferentă mijloacelor fixe conform HG nr. 2139/30.11.2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, rezultând o cheltuială deductibilă privind amortizarea mijloacelor fixe în sumă de x lei.

Venitul brut declarat, respectiv cheltuielile deductibile declarate de contribuabil nu corespund cu înregistrările din Registrul de încasări și plăți pentru anul 2014.

Urmare constatărilor, organele de inspecție fiscală au recalculat impozitul pe venit aferent anului 2014, rezultând un impozit suplimentar de plată în sumă de x lei:

	Calculule organ fiscal	Declarație contribuabil
Venit brut	x	x
Cheltuieli deductibile	x	x
Venit anual impozabil	x	x
Impozit anual	x	x
Diferență impozit	x	

Contribuabilul contestă modul deficitar în care a fost calculată cifra de afaceri pe anul 2013, ceea ce a dus la obligativitatea înregistrării cabinetului în scopuri de TVA și, în consecință, la eliminarea din totalul cheltuielilor deductibile pentru anul 2014 a contravalorii cotei de TVA deductibilă în sumă de x lei.

Mai mult, acesta consideră nelegală și măsura de înlăturare a cotei de 50% din cheltuielile automobilului aflat în folosința cabinetului și din cheltuielile de transport, pe considerentele că toate aceste cheltuieli au fost făcute exclusiv în scopul desfășurării activității, în condițiile în care peste 70% din veniturile cabinetului provin din asistență și reprezentare juridică în dosare aflate pe rolul unor instanțe din afara Bucureștiului, iar în lipsa unui mijloc de transport peste 60% din veniturile cabinetului nu ar fi fost încasate.

În drept, sunt aplicabile următoarele dispoziții legale din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, în forma aplicabilă în perioada verificată:

“ART. 42 Venituri neimpozabile

În înțelesul impozitului pe venit, următoarele venituri nu sunt impozabile:

[...];

b) sumele încasate din asigurări de orice fel reprezentând despăgubiri, sume asigurate, precum și orice alte drepturi, cu excepția câștigurilor primite de la societățile de asigurări ca urmare a contractului de asigurare încheiat între părți, cu ocazia tragerilor de amortizare. Nu sunt venituri impozabile despăgubirile în bani sau în natură primite de către o persoană fizică ca urmare a

unui prejudiciu material suferit de aceasta, inclusiv despăgubirile reprezentând daunele morale;”

“ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat în sistem real, pe baza datelor din contabilitate [...]

(2) Venitul brut cuprinde:

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

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

[...]

g) ratele aferente creditelor angajate;

[...]

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

[...]

I¹) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;
5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor, se vor aplica regulile generale de deducere.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin norme;

[...]

Norme metodologice:

“36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, venituri obținute din valorificarea bunurilor mobile sub forma deșeurilor din patrimoniul afacerii prin centrele de colectare a deșeurilor și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte

activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.”

“39¹. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. I¹) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

(2) Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 48 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute în titlul II, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta etc.

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Conform Normei metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin OMFP nr.1040/2004, valabilă în anul 2014, la capitolul IV – Registrul – Jurnal de încasări și plăți, se precizează referitor la modalitatea de completare că: **“Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.”**

“ART. 134² Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

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

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

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

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

c) la data extragerii numerarului, pentru livrările de bunuri sau prestările de servicii realizate prin mașini automate de vânzare, de jocuri sau alte mașini similare.”

“ART. 152 Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici

(1) Persoana impozabilă stabilită în România conform [art. 125¹](#) alin. (2) lit. a), a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de

65.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie, respectiv 220.000 lei, poate aplica scutirea de taxă, denumită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la [art. 126](#) alin.(1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, în situația persoanelor impozabile care solicită scoaterea din evidența persoanelor înregistrate în scopuri de TVA a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, taxabile, sau, după caz, care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, a operațiunilor rezultate din activități economice pentru care locul livrării/prestării se consideră ca fiind în străinătate, dacă taxa ar fi deductibilă, în cazul în care aceste operațiuni ar fi fost realizate în România conform [art. 145](#) alin. (2) lit. b), a operațiunilor scutite cu drept de deducere și a celor scutite fără drept de deducere, prevăzute la [art. 141](#) alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, cu excepția următoarelor:

a) livrările de active fixe corporale sau necorporale, astfel cum sunt definite la [art. 125¹](#) alin. (1) pct. 3, efectuate de persoana impozabilă;

b) livrările intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform [art. 143](#) alin. (2) lit. b).

Astfel, potrivit pct.61 și 62 din Normele metodologice de aplicare a art 152 din Codul fiscal:

“Pct.61 alin (2) La determinarea cifrei de afaceri prevăzute la art. 152 alin. (1) din Codul fiscal se cuprind inclusiv facturile emise pentru avansuri încasate sau neîncasate și alte facturi emise înainte de data livrării/prestării pentru operațiunile prevăzute la art. 152 alin. (2) din Codul fiscal. Prevederile art. 134² alin. (3) - (8) din Codul fiscal nu se aplică în cazul persoanelor impozabile care aplică regimul special de scutire.”

Față de cele prezentate mai sus, se reține că:

- acordarea deductibilității intergrale la calculul venitului net anual pentru cheltuielile legate de utilizarea autovehiculelor, se face în baza documentelor care justifică folosința exclusivă în scopul desfășurării activității, respectiv în baza foilor de parcurs care trebuie să cuprindă elementele prevăzute de legislația în vigoare;
- în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale;
- în cazul contribuabililor plătitori de TVA, registrul de încasări și plăți se completează cu sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Drept urmare, nu poate fi susținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contribuabilului privind limitarea deductibilității pentru achizițiile legate de folosința autovehiculului, pe considerentele că toate aceste cheltuieli au fost făcute exclusiv în scopul desfășurării activității, atâta timp cât acesta nu a

prezentat documente, respectiv foi de parcurs cu specificarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, etc., din care să rezulte că folosirea autovehiculului s-a făcut exclusiv pentru desfășurarea activității.

Referitor la calculul cifrei de afaceri pentru anul 2013, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei motivația contribuabilului că încasarea de x lei din data de x reprezintă o plată eronată efectuată de x, atâta timp cât aceasta afirmație nu poate fi susținută cu documente. Mai mult, ținând cont de faptul că această plată nu a fost restituită ca fiind plată eronată ci a fost compensată cu facturi emise către același cabinet în luna ianuarie 2014, organele de inspecție fiscală au considerat că încasarea a fost acceptată de către .X., reprezentând astfel o încasare în avans pentru servicii prestate ulterior.

Față de prevederile legale mai sus citate și având în vedere că la dosarul cauzei nu au fost prezentate documente din care să reiasă o altă concluzie față de cea a organelor de inspecție fiscală, se va respinge contestația cu privire la impozit pe venit stabilit suplimentar în suma de x lei.

3.3 Referitor la dispoziția de masuri

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P.B. se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere, în condițiile în care dispoziția privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală nu se referă la stabilirea de obligații fiscale de plată, ci la măsuri de îndeplinit de către contribuabil, neavând caracterul unei decizii de impunere ce intră în competența Serviciului soluționare contestații.

În fapt, prin Dispoziția de măsuri nr. x privind măsurile stabilite de organele fiscale s-a dispus înregistrarea contestării ca plătitor de TVA ca urmare a depășirii plafonului de scutire de TVA în anul 2013.

Prin contestația formulată, contribuabilul solicită și anularea Dispoziției nr. x privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală .

În drept, în conformitate cu prevederile art. 268 alin. (1) și art. 272 alin. (1), alin (2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

“ART. 268 Posibilitatea de contestare

(1) împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.”

“ART. 272 - Organul competent

(1) *Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, a deciziilor pentru regularizarea situației emise în conformitate cu legislația în materie vamală, a măsurii de diminuare a pierderii fiscale stabilite prin dispoziție de măsuri, precum și împotriva deciziei de reverificare se soluționează de către structurile specializate de soluționare a contestațiilor.*

(2) *Structura specializată de soluționare a contestațiilor din cadrul direcțiilor generale regionale ale finanțelor publice în a căror rază teritorială își au domiciliul fiscal contestatarii este competentă pentru soluționarea contestațiilor ce au ca obiect:*

a) creanțe fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei;

b) măsura de diminuare a pierderii fiscale în cuantum de până la 5 milioane lei și deciziile de reverificare, cu excepția celor pentru care competența de soluționare aparține direcției generale prevăzute la alin. (5)

[...]

(6) Contestațiile formulate împotriva altor acte administrative fiscale decât cele prevăzute la alin. (1) se soluționează de către organele fiscale emitente.

De asemenea, O.M.F.P. nr. 1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală", cod 14.13.27.18 prevede:

*"1. Formularul "Dispoziție privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală" reprezintă actul administrativ fiscal emis de organele de inspecție fiscală în aplicarea prevederilor legale privind obligativitatea contribuabililor de a îndeplini măsurile stabilite. **Nu va cuprinde măsuri referitoare la sumele pe care contribuabilii le datorează bugetului general consolidat al statului**".*

În speță sunt aplicabile și prevederile pct. 5.3 – 5.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015 , care stabilesc:

"5.3. Prin alte acte administrative fiscale, prevăzute la art. 272 alin. (6) din Codul de procedură fiscală, se înțelege actele administrative fiscale emise de organele fiscale competente, altele decât cele stipulate expres și limitativ la art. 272 alin. (1) din Codul de procedură fiscală și pentru care competența de soluționare a contestațiilor aparține organelor fiscale emitente.

5.4. Raportul de inspecție fiscală/Procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta [...].

5.5. Competența de soluționare este dată de natura actului administrativ fiscal atacat, calitatea contestatorului, categoria organului fiscal emitent al actului atacat sau de cuantumul total al sumelor contestate, reprezentând impozite, taxe, contribuții, datorie vamală stabilite de plată de către organul fiscal, accesorii ale acestora, precum și al diminuării pierderii fiscale."

Întrucât măsurile dispuse în sarcina **.X.** nu vizează stabilirea de obligații fiscale de plată la bugetul general consolidat și nici o măsură de diminuare a pierderii fiscale, se reține că soluționarea contestației, pentru acest capat de cerere, intra în competența organelor fiscale emitente, potrivit art. 272 alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

D.G.R.F.P. București constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații privind contestația depusă de **.X.** împotriva Dispoziției de măsuri nr. **x** motiv pentru care contestația va fi transmisă, spre competența soluționare, Administrației Sector 1 a Finanțelor Publice – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, în calitate de organ fiscal emitent al dispoziției de măsuri.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 42 lit.b), art. 48 alin.(1), alin.(2), alin.(7), art. 134² alin.(1) și alin.(2), art.137 alin.(1), art.145 alin.(2), art.146 alin.(1) lit.a), art.152 alin.(1), alin.(2) și alin.(7), art.153 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; punctele 36, 39¹, 61, 62 din Normele metodologice de aplicare ale Codului fiscal aprobate prin HG 44/2004, în forma aplicabilă în perioada verificată; pct.1 din O.M.F.P. nr.1.939/2004 pentru aprobarea formularului "Dispozitie privind masurile stabilite de organele de inspectie fiscala", cod 14.13.27.18; art. 268 alin.(1), art. 272 alin.(1), alin.(2), alin. (6) din Legea 207/2015 privind Codul de procedură fiscală; pct. 5.3 – 5.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3741/2015; Norma metodologică privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal aprobată prin OMFP nr.1040/2004, se

DECIDE:

1. Respinge contestația formulată de **.X.** împotriva Deciziilor de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **x** și nr. **x**, emise de Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice în baza Raportului de inspectie fiscală nr**x**, **pentru TVA în sumă de x lei și impozit pe venit în sumă de x lei.**

2. Constată necompetența materială a Serviciului Soluționare Contestații 1 din cadrul DGRFP București privind contestația depusă de **.X.** **împotriva Dispoziției nr. x privind măsurile stabilite de organele de inspecție fiscală** și transmite dosarul contestației pentru acest capăt de cerere organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal.

Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi contestată, în termen de 6 luni de la comunicare, la Tribunalul Bucuresti.