

DECIZIA nr. 363 / 06.07.2017
privind solutionarea contestatiei formulata de
Intreprinderea Individuala X, prin reprezentant legal, doamna **X**,
inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/10.05.2017

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti prin Serviciul solutionare contestatii 2 a fost sesizata de Administratia sector 5 a Finantelor Publice-Activitatea de inspectie fiscala, cu adresa nr. MBS5-AIF x/09.05.2017, inregistrata la DGRFPB sub nr. MBR-REG x/10.05.2017, cu privire la contestatia formulata de **Intreprinderea Individuala X**, prin reprezentant legal, doamna **X** si in nume propriu, cu sediul si domiciliul in Bucuresti, str. Sold. V C nr. , bl. , sc. , et. , ap. , sector 5, transmisa de AJFP Olt cu adresa nr. x/04.05.2017, inregistrata la Administratia sector 5 a Finantelor Publice nr. x/09.05.2017.

Obiectul contestatiei, transmisa prin posta in data de 23.03.2017 si inregistrata la AJFP Olt sub nr. x/27.03.2017, completata cu adresa inregistrata la D.G.R.F.P.B. sub nr. x/15.06.2017, il constituie urmatoarele decizii de impunere:

1. Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 emisa pentru **Intreprinderea Individuala X**, prin care s-a stabilit TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei.

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 emisa pentru doamna **X**, prin care s-au stabilit obligatii de plata pentru perioada 2012-2015 reprezentand impozit pe venit stabilit in plus in suma totala de y2 lei si CASS stabilita suplimentar in suma totala de y2 lei.

Contribuabila contesta TVA stabilita suplimentar in suma de y1 lei, impozit pe venit in suma de y2 lei si CASS in suma de y2 lei.

3. Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017 emisa pentru **Intreprinderea Individuala X**, prin care nu s-au stabilit obligatii fiscale suplimentare.

Deciziile de impunere contestate au fost emise de AS5FP, in baza Raportului de inspectie fiscala nr. x/25.01.2017, fiind comunicate in data de 06.02.2017, cu adresa nr. x/25.01.2017.

Constatand ca, in speta, sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) si art. 272 alin. (1) si alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directia Generală Regională a

Finanțelor Publice este investită să soluționeze contestația formulată de **Intreprinderea Individuală X**, prin reprezentant legal, doamna **X**.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezulta următoarele:

I. Prin contestația formulată împotriva deciziilor de impunere și a raportului de inspecție fiscală contribuabilă consideră că diferențele privind TVA în suma de y_1 lei, impozit pe venit în suma de y_2 lei și CASS în suma de y_2 lei aferente aceleiași baze de calcul de s lei reprezentând în opinia inspecției fiscale cheltuieli nedeductibile: $\frac{1}{2}$ combustibil auto pentru care nu există documente justificative privind consumul (foi parcurs, fișa activitate zilnică autovehicul) au fost stabilite eronat.

În susținerea contestației, doamna **X**, titular al Intreprinderii Individuale **X** aduce următoarele argumente:

Activitatea de bază a întreprinderii individuale este transportul rutier de marfuri cu mașini proprii sau închiriate, pe baza de nota de comandă transport efectuat cu camion TIR tip Iveco Eorostar Cursor proprietatea sa și cu alte autovehicule TIR închiriate pentru care suportă consumul de carburant.

Pe timpul inspecției fiscale nu s-au vizualizat CMR-urile care demonstau activitatea de transport în justificarea consumului de carburant și notele de comandă transport efectuate cu mașina proprie și cu mașinile închiriate pentru care s-au înregistrat toate veniturile/incasările.

Contribuabilul a dovedit necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate, anexând în susținere CMR-uri.

Contestatarea solicită anularea parțială a deciziei de impunere prin care se stabilesc diferențe la control pentru care inspecția fiscală nu a verificat toate aspectele legale cu privire la stabilirea deductibilității cheltuielilor cu carburantul.

II. În baza Raportului de inspecție fiscală nr. $x/25.01.2017$, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul AJFP Olt a emis următoarele decizii de impunere, contestate:

1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. $x/25.01.2017$ emisă pentru **Intreprinderea Individuală X**, prin care a stabilit TVA stabilită suplimentar în suma de y_1 lei, contestată integral.

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. $x/25.01.2017$ emisă pentru doamna **X**, prin care a stabilit următoarele obligații de plată:

- pentru anul 2012: s lei - impozit pe venit stabilit suplimentar în plus; s lei - contribuție socială stabilită suplimentar;

- pentru anul 2013: s lei - impozit pe venit stabilit suplimentar in plus; s lei - contributie sociala stabilita suplimentar;
- pentru anul 2014: s lei - impozit pe venit stabilit suplimentar in plus; s lei - contributie sociala stabilita suplimentar;
- pentru anul 2015: s lei - impozit pe venit stabilit suplimentar in plus; s lei - contributie sociala stabilita suplimentar.

Contribuabila contesta impozit pe venit stabilit suplimentar in suma de impozit pe venit in suma de y2 lei si CASS in suma de y2 lei.

3. Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017 emisa pentru **Intreprinderea Individuala X**, prin care nu a stabilit obligatii fiscale suplimentare.

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

Intreprinderea Individuala X are ca obiect de activitate "transporturi rutiere de marfuri" - cod CAEN 4941.

Inspectia fiscala materializata in raportul de inspectie fiscala nr. x/25.01.2017 a fost initiata urmare controlului inopinat efectuat la Intreprinderea Individuala X finalizat prin incheierea procesului verbal nr.OTG AIF x/12.10.2016, prin care s-a propus efectuarea unei inspectii fiscale in vederea determinarii obligatiilor de plata datorate bugetului general consolidat al statului.

Potrivit constatarilor inspectiei fiscale, incepand cu luna iulie 2015, contribuabila nu mai desfasoara activitate depunand deconturi de TVA pe zero, iar incepand cu data de 29.04.2016 este scos din evidenta fiscala ca platitor de TVA.

3.1. Referitor la taxa pe valoarea adaugata in suma de y1 lei stabilita suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017

Cauza supusa solutionarii este daca intreprinderea individuala are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta cheltuielilor cu utilizarea autovehiculului in suma totala de y1 lei (y1+y1+y1+y1) pentru anii 2012, 2013, 2014 si 2015, in conditiile in care argumentele si documentele depuse in sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice constatările organelor de inspectie fiscala.

In fapt, potrivit constatarilor organelor de inspectie fiscala, in perioada supusa verificarii, respectiv in perioada 01.03.2012-29.04.2016, **Intreprinderea**

Individuala X a efectuat achizitii de combustibil auto pentru utilizarea autovehiculului marca Iveco Euro Star, pentru care nu a justificat consumul de carburant exclusiv in folosul activitatii economice.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. x/25.01.2017, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. x/25.01.2017, contestata, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina II X diferente suplimentare de TVA, pentru perioada 01.03.2012-29.04.2016, in suma totala de y1 lei, din care: y1 lei-2012; y1 lei-2013; y1 lei-2014; y1 lei-2015, urmare acordarii limitate a deductibilitatii TVA (in limita a 50%) aferenta achizitiei de combustibil auto pentru care nu se justifica consumul de carburant cu documente justificative, respectiv cu foi de parcurs si/sau foi de activitate zilnica a autovehiculului, conform normelor legale in vigoare.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 s-a stabilit TVA suplimentara in suma totala de y1 lei, in conformitate cu prevederile art.145-art.147 si art.145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal si pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare.

In drept, in conformitate cu prevederile art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, in vigoare pana la data de 31.12.2015:

Codul fiscal:

"Art. 145. Sfera de aplicare a dreptului de deducere:

(1) Dreptul de deducere ia nastere la momentul exigibilitatii taxei.

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

a) **operatiuni taxabile**; [...]."

Potrivit art. 145¹ "Limitari speciale ale dreptului de deducere" din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si pct. 45¹ din Normele metodologice de aplicare, in vigoare in perioada verificata:

Codul fiscal:

"Art. 145¹. (1) Prin exceptie de la prevederile art. 145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice."

Normele metodologice:

"45¹. (2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa

aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și **cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.** Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii,** astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. **În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:** categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometri parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs. (...).

(4) Se consideră că un vehicul **nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice,** în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, **vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, **se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente** cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente **cheltuielilor legate de acesta.** (...). Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a **taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule,** se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal. (...).

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. **Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.**"

Prin urmare, potrivit acestor reglementari a fost limitat dreptul de deducere pentru cheltuieli cu achiziția de combustibil în baza unui nou articol: art. 145¹ denumit „Limitări speciale ale dreptului de deducere“, astfel:

- în cazul utilizării vehiculelor exclusiv în scopul activității economice, taxa aferentă cheltuielilor legate de acestea este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146-147¹ din Codul fiscal, fără a se aplica limitarea la 50% a deducerii taxei;

- în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

Utilizarea numai în scopul activității economice a unui vehicul care să dea dreptul la deducerea integrală a taxei trebuie dovedită de către persoana impozabilă prin deținerea documentelor prevăzute de dispozițiile legale pentru deducerea taxei și prin întocmirea foii de parcurs care să conțină informațiile necesare (categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc.).

În caz contrar, dacă un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, fiind utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cheltuielilor legate de utilizarea acestuia.

Totodată, conform normelor metodologice mai sus citate, în cazul în care situația de fapt constatată este diferită de cea prezentată de persoana impozabilă, organul fiscal este îndreptățit, în baza dispozițiilor Codului de procedură fiscală, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru cheltuielile legate de utilizarea vehiculelor conform art. 145¹ din Codul fiscal.

Prevederi similare se regăsesc în Codul fiscal în vigoare de la data de 01.01.2016.

În speta, prin decizia de impunere nr. x/25.01.2017, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina II X diferențe suplimentare de TVA, pentru perioada 01.03.2012–31.12.2015, în suma totală de y1 lei (y1 lei în anul 2012, y1 în anul 2013, y1 lei în anul 2014, y1 lei în anul 2015), urmare limitării dreptului de deducere a TVA aferentă achiziției de combustibil auto pentru care nu a fost justificată utilizarea exclusivă în folosul activității economice a persoanei impozabile.

Potrivit constatarilor din raportul de inspecție fiscală:

- pe toată perioada supusă inspecției fiscale, persoana impozabilă nu a întocmit foi de parcurs pentru justificarea consumurilor de carburanți achiziționați

si utilizarea autovehiculul marca Iveco Euro Star numai in scopul desfasurarii activitatii economice;

- prin dreptul de apreciere a starii fiscale reale, echipa de inspectie fiscala a constatat ca autovehiculul marca Iveco Euro Star a fost utilizat, fie ocazional, fie de o maniera continua si in interes personal de catre salariat/titular, nefiind intocmite foi de parcurs;

- din declaratia doamnei X, in calitate de titulara a II X, din data de 10.10.2016, in cadrul verificarii materializate in procesul verbal nr.OTG AIF x/12.10.2016 si a declaratiei din data de 17.01.2017 in timpul inspectiei fiscale, in perioada 2012-2015 nu au fost intocmite foi de parcurs;

- incepand cu data de 01.07.2015 nu mai desfasoara activitate.

Fata de dispozitiile legale de mai sus, raportat la constatările inspectiei fiscale si la documentele existente in dosarul cauzei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarei in conditiile in care nu a depus documente din care sa rezulte ca indeplineste conditiile legale privind deductibilitatea taxei pe valoarea adaugata in cota de 100% pentru consumul de combustibil in perioada 01.03.2012–31.12.2015, in lipsa foilor de parcurs.

De altfel, in masura in care autovehiculele nu sunt utilizate in folosul desfasurarii activitatii contribuabililor platitori de TVA, nici nu era nevoie de o limitare speciala a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementarile deja existente in Codul fiscal.

Se retine faptul ca potrivit noilor reglementari cu privire la limitarea dreptului de deducere a TVA nu au fost efectuate modificari in ceea ce priveste conditiile de exercitare a dreptului de deducere, reglementate prin art. 145-146, care au ramas aceleasi, ci a fost limitat dreptul de deducere pentru autoturisme in baza unui nou articol: art. 145¹ denumit „Limitari speciale ale dreptului de deducere“, conform celor mai sus precizate.

Potrivit prevederilor art.156 alin.(1) lit.c) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

"**Art. 156** - (1) Persoanele impozabile, înregistrate ca platitori de taxa pe valoarea adaugata, au urmatoarele obligatii din punct de vedere al evidentei operatiunilor impozabile:

(...) c) **sa furnizeze organelor fiscale toate justificarile necesare** în vederea stabilirii operatiunilor realizate atât la sediul principal, cât si la subunitati.(....)."

De asemenea, in conformitate cu dispozitiile art.64 si art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, republicata:

"**Art. 64** - (1) În vederea stabilirii starii de fapt fiscale, **contribuabilul/plătitorul are obligatia sa puna la dispozitie organului fiscal registre, evidente, documente de afaceri si orice alte înscrisuri.** În același

scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

"Art. 73 – Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul/Plătitorul **are sarcina de a dovedi actele si faptele care au stat la baza declaratiilor sale si a oricaror cereri adresate organului fiscal**".

(2) Organul fiscal are sarcina de a motiva actele administrative fiscale emise pe bază de probe sau constatări proprii.

De mentionat este faptul ca, organele de inspectie fiscala nu au motivat neacordarea dreptului de deducere a TVA prin nerespectarea prevederilor legale privind modul de intocmire a documentelor, ci faptul ca nu s-a dovedit folosirea **exclusiva** a vehiculelor **in interesul activitatii de transport** conform dispozitiilor legale sus citate.

In acest sens, invocarea ca argument in sustinerea cauzei a nevizualizarii pe timpul inspectiei fiscale a CMR-urilor si notelor de comanda care "demonstrau activitatea de transport a societatii, traseele si ritmicitatea curselor de transport in justificarea consumului de carburant" si anexarea unui numar de 6 CMR-uri din perioade diferite este neintemeiata, intrucat aceste documente nu furnizeaza informatiile necesare privind categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs etc., asa cum sunt prevazute de dispozitiile legale, acestea constitund doar documente de insotire a marfii pe timpul transportului.

Fata de cele prezentate mai sus, urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia formulata de II X, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma totala de y1 lei (y1+y1+y1+y1) individualizata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017.

3.2. Referitor la impozitul pe venit in suma de y2 lei si la CASS in suma de y2 lei stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017:

Cauza supusa solutionarii este daca diferenta de impozit pe venit in suma de y2 lei si de CASS in suma de y2 lei au fost stabilite corect si legal, in conditiile in care argumentele contestatarei nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala cu privire la caracterul nedeductibil al cheltuielilor inregistrate.

In fapt, asa cum s-a retinut la pct. 3.1 din prezenta decizie, in perioada supusa verificarii, respectiv in perioada 01.01.2012-31.12.2015, X, titlulara a II X a efectuat achizitii de combustibil auto pentru utilizarea autovehiculului marca Iveco Euro Star.

Prin raportul de inspectie fiscala nr. x4/25.01.2017, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr. x/25.01.2017, contestata in parte, organele de inspectie fiscala au majorat baza impozabila aferenta anilor 2012, 2013, 2014 si 2015 cu cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, prin neadmiterea integrala a deductibilitatii cheltuielilor cu achizitia de combustibil auto, ci in limita a 50%, motivata de nejustificarea consumului de carburant cu documente justificative, respectiv cu foi de parcurs si/sau foi de activitate zilnica a autovehiculului, conform normelor legale in vigoare.

Astfel, organele de inspectie fiscala au stabilit in sarcina contribuabilei X diferente suplimentare de venit net (reprezentand ½ combustibil auto) in suma totala de v lei, din care: v lei pe anul 2012, v lei pe anul 2013, v lei pe anul 2014 si v lei pe anul 2015.

Ca urmare, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 s-au stabilit suplimentar diferente de impozit pe venit si CASS pe anii 2012-2015, in conformitate cu prevederile art. 48 alin.4 din Codul fiscal si pct.39 din Normele metodologice de aplicare a acestui articol.

Contribuabila contesta partial diferentele stabilite suplimentar de inspectia fiscala, respectiv impozitul pe venit in suma de y2 lei si CASS in suma de y2 lei.

In drept, in ceea ce priveste impozitul pe venit si CASS, conform prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare si Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004:

Codul fiscal:

“**Art.48** – (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;** (...).

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...);

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

“**Art.296²¹** - (2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale,

sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția. “

Normele 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.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate în scopul realizării veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

“39. 39^A1. 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.”

Totodata, potrivit Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 1040/2004:

„43. 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; (...);

44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...);

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

j) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii pentru salariați și contribuabili, potrivit legii; (...).”

Avand in vedere dispozitiile legale sus-citate, rezulta ca, in cazul persoanelor fizice care obtin venituri din activitati independente, in venitul brut se cuprind toate sumele încasate din desfășurarea activității si sunt deductibile numai acele cheltuieli care indeplinesc **cumulativ** urmatoarele conditii: sunt efectuate in interesul direct al activitatii impozabile 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.

Totodata, *legiuitorul a stabilit anumite categorii de cheltuieli pentru care se acorda deductibilitate limitata, **cu conditia ca acestea sa fie efectuate în scopul afacerii.***

Acelesi prevederi se regasesc si in Normele 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, aprobate prin OMFP nr.1040/2004.

In speta, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 s-au stabilit pentru perioada 01.01.2012–31.12.2015 diferente suplimentare de impozit pe venit si CASS, urmare limitarii dreptului de deducere a cheltuielilor privind consumul de combustibil auto pentru care nu a fost justificata utilizarea exclusiva in folosul activitatii economice a persoanei autorizate.

Asa cum s-a retinut la punctul 3.1 din prezenta decizie, potrivit constatarilor din raportul de inspectie fiscala:

- pe toata perioada supusa inspectiei fiscale, persoana impozabila nu a intocmit foi de parcurs pentru justificarea consumurilor de carburanti achizitionati si utilizarea autovehiculului marca Iveco Euro Star numai in scopul desfasurarii activitatii economice;

- prin dreptul de apreciere a starii fiscale reale, echipa de inspectie fiscala a constatat ca autovehiculul marca Iveco Euro Star a fost utilizat, fie ocazional, fie de o maniera continua si in interes personal de catre salariat/titular, nefiind intocmite foi de parcurs;

- din declaratia doamnei X, in calitate de titulara a II X, din data de 10.10.2016, in cadrul verificarii materializate in procesul verbal nr.OTG AIF x12.10.2016 si a declaratiei din data de 17.01.2017 in timpul inspectiei fiscale, in perioada 2012-2015 nu au fost intocmite foi de parcurs;

- incepand cu data de 01.07.2015 nu mai desfasoara activitate.

Fata de dispozitiile legale de mai sus, raportat la constatările inspectiei fiscale si la documentele existente in dosarul cauzei nu pot fi retinute in solutionarea favorabila a cauzei motivatiile contestatarei, in conditiile in care nu a depus documente din care sa rezulte ca indeplineste conditiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor in cota de 100% pentru consumul de combustibil auto

in perioada 01.01.2012–31.12.2015, in lipsa foilor de parcurs, in conformitate cu prevederile Codului fiscal si Normelor metodologice de aplicare.

Or, asa cum s-a retinut anterior, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe venit si CASS persoana fizica autorizata trebuie sa dovedesca efectuarea cheltuielilor in interesul direct al activitatii si in scopul desfasurarii afacerii, si sa fie justificate cu documente legal intocmite.

Invocarea de catre contestatara a dovedirii necesitatii efectuarii cheltuielilor prin specificul activitatilor desfasurate fiind mentionat pct. 49² din Codul fiscal, care de altfel vizeaza modul de determinare a profitului impozabil din punctul de vedere al impozitului pe profit si anexarea in sustinere a CMR-rilor nu poate fi retinuta, avand in vedere motivatiile retinute la capitolul privind TVA, referitoare la obligatia intocmirii foilor de parcurs.

Intrucat, contribuabila nu a depus niciun document din care sa rezulte o alta situatie de fapt decat cea stabilita de inspectia fiscala cu privire la suma contestata, desi i-au fost solicitate in cadrul inspectiei fiscale, conform celor retinute la pct.3.1 din decizie, desi potrivit art.269 din Codul de procedura fiscala avea aceasta posibilitate, se retine ca in mod corect organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar impozit pe venit si CASS ca urmare a neacordarii deductibilitatii fiscale a cheltuielilor privind consumul de combustibil auto.

Fata de cele prezentate, contestatia formulata de X, titlulara a II X, urmeaza a se respinge ca neintemeiata si nesustinuta cu documente pentru impozitul pe venit in suma de y2 lei si CASS in suma de y2 lei stabilite suplimentar de inspectia fiscala si contestate prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017.

3.3. Referitor la Decizia nr. x/25.01.2017 privind nemodificarea bazei de impunere

Cauza supusa solutionarii este daca Serviciul solutionare contestatii 2 se poate investi cu solutionarea contestatiei formulata impotriva deciziei privind nemodificarea bazei de impunere, in conditiile in care prin aceasta decizie de impunere nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale, iar contestatara nu demonstreaza vatamarea sa prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

In fapt, prin contestatia formulata, II X se indreapta si impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017, emisa in baza constatarilor din Raportul de inspectie fiscala nr. x/25.01.2017, aceasta fiind comunicata sub semnatura la data de 06.02.2017.

Prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25. 2017 nu au fost stabilite obligatii fiscale in urma inspectiei fiscale.

In drept, in conformitate cu dispozitiile art.268 alin.(1) si alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

"(1) - Împotriva titlului de creanta, precum si împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestatie potrivit prezentului titlu. Contestatia este o cale administrativa de atac si nu înlatura dreptul la actiune al celui care se considera lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(2) - Este îndreptatit la contestatie numai cel care considera ca a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal."

Cu privire la indeplinirea conditiilor procedurale, Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedura fiscala, aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 3741/2015 precizeaza:

"9.4 În solutionarea contestatiilor, exceptiile de procedura pot fi urmatoarele: exceptia de nerespectare a termenului de depunere a contestatiei, exceptia de necompetență a organului care a încheiat actul contestat, exceptia lipsei semnăturii sau a ștampilei de pe contestație, exceptia lipsei de interes, exceptia lipsei de calitate procesuală, exceptia reverificării aceleiași perioade și aceluiași tip de obligație bugetară, prescripția, puterea de lucru judecat etc."

"12.1. Contestatia poate fi respinsa ca:

(...)

d) lipsita de interes, în situatia în care contestatorul nu demonstreaza ca a fost lezat în dreptul sau interesul sau legitim; (...)."

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezulta ca Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017, contestata, a fost emisa in baza constatarilor cuprinse in raportul de inspectie fiscala nr. x/25.01.2017.

Se constata ca, prin Decizia privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017 nu au fost stabilite obligatii fiscale suplimentare in urma inspectiei fiscale, astfel incat contestatara nu demonstreaza ca a fost lezata in dreptul sau in interesul legitim prin emiterea acestui act administrativ fiscal.

Ca urmare, potrivit art.280 din legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala si pct.12.1 lit.d) din Instructiunile aprobate prin Ordinului presedintelui ANAF nr. 3741/2015, pentru capatul de cerere formulat impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017 contestatia va fi respinsa ca lipsita de interes.

Pentru considerentele aratate mai sus si in temeiul art.48, art.145, art.145¹, art.156 si art.296²² din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.37, pct. 39¹, pct.43, pct.44 si pct.45¹ din Normele metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificarile

si completarile ulterioare, art.64, art.73, art.268 si art.280 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, pct.9.4 si pct.12.1 din Instructiunile aprobate prin Ordinul presedintelui ANAF nr. 3741/2015:

DECIDE

1. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 emisa pentru **Intreprinderea Individuala X**, cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata in suma de **y1 lei**.

2. Respinge ca neintemeiata contestatia formulata impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice nr. x/25.01.2017 emisa pentru doamna **X**, cu privire la diferenta de impozit pe venit in suma de **y2 lei** si CASS in suma de **y2 lei**.

3. Respinge ca lipsita de interes contestatia formulata impotriva Deciziei privind nemodificarea bazei de impunere nr. x/25.01.2017.

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