

DECIZIA nr. 687/2016/2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul .X. în nume propriu
și în numele Biroului Individual Notarial .X.,
înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./18.03.2016

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov prin Serviciul soluționare contestații a fost sesizată de Serviciul inspecție fiscală persoane fizice din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Mureș prin adresele nr. MSG_AIF .x./15.03.2016, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./18.03.2016, nr. MSG_AIF .x./04.04.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./06.04.2017, nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./03.05.2017 și nr. MSG_AIF .x./10.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./15.05.2017, cu privire la contestația formulată de domnul .X. în nume propriu și în numele Biroului Individual Notarial .X., CNP ..., CIF RO..., cu sediul în .X., str. .X., nr. .x., cod poștal .x., jud .X., prin S.C.P. .Y., în baza împuternicirii nr. .x./2016.

Obiectul contestației, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./09.02.2016, completate cu adresele înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./29.02.2016, nr. .x./18.07.2016, nr. .x./16.08.2016, nr. .x./09.09.2016 și nr. .x./07.11.2016 îl constituie următoarele decizii de impunere, comunicate în data de 11.01.2016, emise de AJFP Mureș în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015:

1. - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015 emisă pentru B.I.N. .X., prin care s-au stabilit obligații de plată în sumă totală de **.x1. lei**, după cum urmează:

- .x2. lei = TVA stabilită suplimentar de plată;
- .x3. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente TVA;
- .x4. lei = penalități de întârziere aferente TVA.

2. - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 emisă pentru domnul .X., prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- .x5. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x6. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x7. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x8. lei = CASS;
- .x9. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS;
- .x10. lei = penalități de întârziere aferente CASS;

Pentru anul 2011:

- .x11. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x12. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x13. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x14. lei = CASS;
- .x15. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS;
- .x16. lei = penalități de întârziere aferente CASS;

Pentru anul 2012:

- .x17. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x18. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x19. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x20. lei = CASS;
- .x21. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS;
- .x22. lei = penalități de întârziere aferente CASS;

Pentru anul 2013:

- .x23. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x24. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x25. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x26. lei = CASS;
- .x27. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS;
- .x28. lei = penalități de întârziere aferente CASS;

Prin adresele înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./18.07.2016, nr. .x./16.08.2016, nr. .x./09.09.2016 și nr. .x./07.11.2016 contestatarul a depus documente noi, acestea fiind transmise organului fiscal teritorial, respectiv A.J.F.P. Mureș, care s-a pronunțat asupra acestora prin adresele nr. MSG_AIF .x./04.04.2017, nr. MSG_AIF .x./02.05.2017 și nr. MSG_AIF .x./10.05.2017, înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./06.04.2017, nr. .x./03.05.2017 și nr. .x./15.05.2017.

Constatând că în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov este legal investită să soluționeze contestația formulată de B.I.N. .X..

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I. Prin contestația formulată și completată prin adresele înregistrate la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./18.07.2016, nr. .x./16.08.2016, nr. .x./09.09.2016 și nr. .x./07.11.2016 domnul .X. solicită anularea deciziilor de impunere nr. .x1. și nr. .x2. din 29.12.2015 ca nelegale și neîntemeiate, susținând următoarele:

A. Referitor la aspecte procedurale:

- raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor de impunere contestate este completat greșit de către organele de inspecție în sensul că sunt menționate numai două avize de inspecție fiscală, față de cele trei pe care i-au fost transmise biroului individual notarial. Conform acestor avize, data începerii controlului este 20.07.2015, respectiv 21.10.2015, începerea efectivă a inspecției a avut loc în data de 29.09.2015, iar contribuabilul nu a primit nicio comunicare de către organul de control cu privire la modificarea datei de începere a inspecției ori extinderea perioadei verificate, contrar prevederilor art. 101 și art. 102 din Codul de procedură fiscală. În plus, organul de control a emis 2 avize de inspecție cu același număr și dată și conținut diferit.

În ceea ce privește impozitul pe venit și CASS, perioada 01.11.2010 – 31.12.2010 nu a fost cuprinsă în niciunul din cele trei avize de inspecție fiscală comunicate contribuabilului, cu toate că a fost supusă verificării.

Impozitul pe venit și CASS se stabilesc anual de către organul fiscal prin decizie de impunere anuală, iar inspecția fiscală nu se poate efectua pe o perioadă fracționată din an, aspect ce nu a fost avut în vedere de organul fiscal la emiterea avizelor de inspecție fiscală.

Contribuabilul invocă art. 46 din Codul de procedură fiscală, având în vedere că obiectul actului administrativ fiscal, urmare unei inspecții fiscale îl constituie inspecția fiscală efectuată urmare comunicării avizului de inspecție fiscală emis în conformitate cu prevederile legale.

Cu privire la obligația organului fiscal de a înștiința în scris contribuabilul asupra noii date de începere a inspecției fiscale/deficiențe privind Procesul verbal de constatare nr. .x./29.09.2015

Întrucât inspecția fiscală nu a fost începută în termen de 15 zile de la data înscrisă în aviz, respectiv de la data de 20.07.2015, organului fiscal îi revenea obligația de a înștiința în scris contribuabilul asupra noii date de începere a inspecției fiscale, ceea ce nu s-a întâmplat conducând la nulitatea procesului verbal nr. .x./29.09.2015, iar raportul de inspecție nu cuprinde opinia organului de inspecție fiscală, motivată în drept, cu privire la acest aspect.

Astfel, comunicarea avizului de inspecție fiscală nr. .x./21.10.2015, varianta nr. 2 vizând extinderea inspecției la alte perioade decât cele avizate inițial are ca efect juridic anularea procesului verbal.

Cu privire la verificarea persoanei fizice .X.

Inspecția fizică la persoană fizică .X., plătitor de impozit pe venit și CASS, s-a făcut fără emiterea și comunicarea avizului de inspecție fiscală, precum și fără încheierea unui proces-verbal din care să rezulte data începerii inspecției fiscale, având în vedere că în prezenta cauză este vorba de doi contribuabili diferiți, cu date de identificare diferite și care datorează obligații fiscale diferite, iar avizele de inspecție fiscală au fost emise numai pe numele contribuabilului BNP .X..

Cu privire la procesele verbale de ridicare și restituire de înscrisuri

Procesele verbale de ridicare de înscrisuri nr. .x./29.09.2015 și nr. .x./22.10.2015 nu au fost atașate ca anexe la Raportul de inspecție fiscală, cu toate că în conținutul actului de control se face referire despre conținutul acestora, aspect ce contravine prevederilor Normelor Metodologice de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG 1050/2004 (în aplicarea art. 109 din Codul de procedură fiscală, pct. 106.2), în cauză, se poate concluziona că cele două documente nu au fost atașate ca anexe la raportul de inspecție fiscală, întrucât ridicarea de înscrisuri la data de **29.09.2015** nu se justifică în condițiile în care inspecția fiscală a început la data de **21.10.2015**.

Cu privire la Nota-explicativă nr. .x./07.12.2015, dispozițiile anexate la aceasta și unele aspecte referitoare la paginația și anexele raportului de inspecție fiscală.

Toate documentele care nu au fost luate în considerare de organele de inspecție fiscală cu ocazia explicațiilor scrise au fost atașate încă odată la punctul de vedere exprimat urmare discuției finale și a comunicării proiectului de raport de inspecție fiscală.

Cu privire la declarația pe care contribuabilul este obligat să o dea pe proprie răspundere la finalizarea inspecției fiscale.

Organele de inspecție fiscală nu au respectat prevederile art. 105 alin. (8) din Codul de procedură fiscală, în sensul că organele de inspecție fiscală au pus la dispoziția contribuabilului un formular de declarație care nu corespunde cu cel prevăzut în anexa 8a din Ordinul M.F.P. nr. 1304 din 1 septembrie 2004, motiv pentru care acest formular de declarație nu a fost completat.

De asemenea, dispozițiile care constituie anexa nr. 7 și nr. 9 la proiectul raportului de inspecție fiscală conțin erori materiale și nu au fost comunicate angajaților .P. și .I..

Contestatarul susține că inexistența sau lipsa cerințelor de formă prevăzute de lege duce la nulitatea raportului de inspecție, sau, după caz, a deciziei de impunere adoptată în baza acestuia;

- potrivit art. 98 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, inspecția se efectuează asupra creanțelor născute în ultimii 3 ani fiscali pentru care există obligația depunerii declarațiilor fiscale, regulă ce nu a fost aplicată la birou individual notarial, având în vedere faptul că perioada verificată în cazul impozitului pe venit și a CASS a cuprins 4 ani, iar în cazul TVA 5 ani, fără ca contribuabilul să fie informat asupra motivului efectuării controlului pentru caz de excepție de la regulă;

- pe baza documentelor verificate aferente anului 2009, au stabilit că amortizarea calculată de contribuabil pentru perioada noiembrie-decembrie 2009, fiind admisă integral la deductibilitate, nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile. Prin urmare, rezultă că a avut loc o reverificare, întrucât actuala inspecție a vizat o anumită perioadă supusă deja unei alte inspecții fiscale anterioare, fapt confirmat și de avizul de inspecție fiscală în care este înscrisă ca perioada supusă verificării 01.01.2009 – 31.10.2010 – impozit pe venit.

Dealtfel, s-a reverificat TVA aferentă cheltuielilor cu reparațiile și piesele de schimb aferentă autoturismului, respectiv perioadei februarie – mai 2010, perioada supusă verificării conform avizului 01.12.2009 – 31.12.2011 și 01.04.2015 – 31.08.2015 TVA.

Inspecția fiscală precedentă consemnată prin Raportul de inspecție fiscală nr. .x./28.10.2010 întocmit de organele de inspecție fiscală din cadrul DGFP Mureș a vizat perioada 01.01.2006 – 31.12.2009 pentru impozitul pe venit, respectiv 01.01.2006 – 30.09.2010 pentru TVA.

- pentru stabilirea unei situații fiscale corecte organele de inspecție fiscală aveau obligația de a efectua o cercetare la fața locului, iar această obligație nu a fost dusă la îndeplinire de către organul fiscal, dovada clară fiind aceea că nu s-a întocmit în cursul inspecției fiscale niciun proces-verbal care să fie anexat la raportul de inspecție fiscală, prin care să fie consemnate constatările efectuate la fața locului și în timpul inspecției nu au efectuat nicio deplasare la sediul biroului notarial, cu excepția datei de 21.12.2015 programată pentru discuția finală, când proiectul raportului de inspecție fiscală era deja întocmit, situația fiind stabilită dinainte de către inspectorii fiscali, fără efectuarea unei verificări în conformitate cu legislația fiscală, astfel nu a fost adusă la îndeplinire atribuția prevăzută la art. 94 alin. (3) lit. g) din Codul de procedură fiscală.

Cu privire la contribuția de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală nu aveau competență legală de verificare a CASS în anii fiscali 2010 și 2011, întrucât această obligație a fost administrată de Casa de asigurări sociale de sănătate, iar deciziile de impunere anuale trebuiau emise de către această instituție.

Până la momentul începerii verificării Casa de asigurări sociale de sănătate nu a comunicat contribuabilului decizii anuale de impunere-regularizări plăți anticipate pentru anii fiscali 2010-2011, pe cale de consecință acestea nu mai pot fi emise întrucât organul fiscal nu are competență legală în acest sens.

B. Referitor la taxa pe valoarea adăugată și impozitul pe venit:

În legătura cu autoturismului marca Autoturism 1, serie șasiu ... (denumit în continuare Autoturism 1)

- contestatarul susține că autoturismul achiziționat în anul 2011 și închiriat către .W. SRL încadrează la vehiculele exceptate de la regula prevăzută la art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, astfel are drept de deducere a TVA în sumă de .x29. lei, iar afirmația organului

fiscal referitor la faptul că s-a colectat TVA în sumă de .x30. lei în mod eronat la vânzarea aceluiași autoturism este de asemenea incorectă;

Contrar consemnărilor făcute de organele de inspecție fiscală, contribuabilul avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în cuantum de .x29. lei, având în vedere că autoturismul a fost utilizat în perioada 01.08.2012-17.09.2012 numai pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor de serviciu de către titularul biroului notarial, ceea ce presupune de regulă deplasări la Biroul de Cadastru și Publicitate Imobiliară pentru depunerea și ridicarea de documente în vederea întocmirii de acte și lucrări cu caracter profesional, situație în care din punct de vedere a TVA nu se aplică limitarea prevăzută la art. 145¹, alin. (1) din Codul fiscal.

În legătura cu autoturismul 2, serie șasiu ... (denumit în continuare Autoturism 2)

- autoturismul a fost achiziționat de la firma .Z. în baza facturii nr. .x./23.08.2012 la valoarea de .x31. lei, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere limitat pentru 50% din TVA aferentă de .x32. lei, respectiv pentru suma de .x33. lei. Contestatarul susține că acesta a fost folosit atât în prestarea serviciilor cât și în scop administrativ, iar ulterior a făcut obiectul unei livrări intracomunitare scutite de TVA conform prevederilor art. 143 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal, iar în condițiile art. 126 alin. (9) lit. b) din Codul fiscal este permisă deducerea taxei achitate pentru achiziția autoturismului.

Începând cu data de 19.09.2012 până la data vânzării, respectiv 17.10.2014, autoturismul care face obiectul cauzei a fost folosit și de către titularul biroului notarial .X., întrucât la data de 18.09.2012, autoturismul marca Autoturism 1 s-a vândut, iar persoana cu funcție de conducere .X. are dreptul la utilizarea unui autoturism (în perioada 23.08.2012 până la data de 18.09.2012 acesta fiind utilizat de către salariatul .P.).

În ipoteză în care organele de control au apreciat că autoturismul sus menționat reprezintă bun de capital care trebuie supus ajustării TVA de dedus, au comis o mare eroare în efectuarea practică a ajustării și în determinarea TVA de dedus, iar în cazul în care au limitat integral dreptul de deducere a taxei aferente achiziției autoturismului Autoturism 2, atunci acesta nu poate constitui bun de capital ori activ corporal fix.

În situația în care se impunea ajustarea taxei, calculul ajustării trebuia să înceapă cu suma de .x32. lei, iar în perioada fiscală ianuarie 2012 nu a avut loc niciun eveniment care generează ajustarea TVA, pe cale de consecință nu se justifică ajustarea taxei în cuantum de .x33. lei, prin urmare organele de inspecție fiscală nu sunt în măsură să facă deosebirea între perioada de ajustare și perioada în care se face ajustarea.

Contestatarul precizează că la data la care s-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată limitat la 50% aferentă achiziției autoturismului, nu exista în vigoare nicio dispoziție legală care să stabilească limitarea la 100% (integral) 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 vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Organele de inspecție fiscală nu au înțeles că dispozițiile art. 149, alin. (4), lit. c) din Codul fiscal, fac vorbire doar despre valoarea suplimentară a taxei de dedus și nu de ajustarea din taxa dedusă inițial, două noțiuni cu totul diferite.

Tipul de carburant utilizat de autoturismul Autoturism 2 a fost benzină, cheltuiala cu carburantul și TVA fiind acceptate în limita unei cote de 50% la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, însă organele de inspecție fiscală au omis acordarea

dreptului de deducere în limita unei cote de 50% și a celorlalte cheltuieli aferente autoturismului, prin urmare, se reține că organele de control nu aveau dreptul de anulare a deductibilității cheltuielilor în cotă de 50% aferente autoturismului (cheltuielile cu impozitul auto, cheltuielile cu polița de asigurare auto, cheltuielile cu piese auto, cheltuielile de întreținere și ulei auto), din moment ce contribuabilul a evidențiat o cotă de 50% la categoria cheltuielilor nedeductibile aferente autoturismului.

În legătura cu autoturismului nr. 3, serie șasiu ... (denumit în continuare Autoturism 3)

Autovehiculul Autoturism 3 a fost achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr. .x./30.10.2009 la prețul .x34. lei și a fost înregistrat în contabilitatea contribuabilului ca mijloc fix la data achiziției, respectiv 30.10.2009, ocazie cu care au fost întocmite formalitățile de punere în funcțiune a acestuia și fișa mijlocului fix. Scopul achiziției acestui bun mobil corporal a fost, pentru a fi utilizat în prestarea de servicii și scopuri administrative, fapt acceptat și de către organele fiscale prin inspecția fiscală precedentă.

Astfel, reține că prima echipă de inspecție fiscală admite că este deductibilă cheltuiala cu amortizarea autoturismului Autoturism 3 pentru perioada noiembrie – decembrie 2009, în timp ce a doua echipă nu admit la deductibilitate aceste cheltuieli, în condițiile în care autoturismul este utilizat în continuare de aceeași persoană, fără nicio modificare de destinație în utilizarea acestuia, și în condițiile în care nu au avut loc modificări ale legislației fiscale privind amortizarea mijloacelor fixe, stabilind două soluții fiscale diferite pentru aceeași stare fiscală.

Dovada utilizării autoturismului în scopul activității biroului notarial constituie dispoziția prin care salariața .I. este autorizată să folosească autoturismul Autoturism 3, anexa la dispoziție, fișa postului salariatei, facturile de leasing, etc.

Începând cu data de 03.01.2010, autoturismul care face obiectul cauzei a fost utilizat concomitent de către titularul biroului notarial .X. și angajata .I., utilizat de către titularul biroului notarial într-o proporție mai mare decât autoturismul marca Autoturism 7, pe cale de consecință, cheltuielile cu amortizarea fiscală aferentă acestui autoturism sunt deductibile integral.

În susținerea acestui fapt contribuabilul anexează la contestație Referatul justificativ de deducere a cheltuielilor și taxei pe valoarea adăugată (anexa nr. 37), document pus și la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

De asemenea, contestatarul precizează că în perioada de referință cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de carburant nu erau deductibile fiscal, în consecință nu era obligatorie întocmirea foii de parcurs, iar pentru cheltuielile cu reparațiile și piesele de schimb există ca document justificativ factura de achiziție și dovada plății acesteia.

Cu privire la situația autoturismului 4, nr. de identificare ... (denumit în continuare AUTOTURISM 4)

Autoturismul a fost achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr. .x./28.06.2011 la prețul de .x35. lei, fiind înregistrat în contabilitatea contribuabilului ca mijloc fix la data achiziției, ocazie cu care au fost întocmite formalitățile de punere în funcțiune a acestuia și fișa mijlocului fix.

Scopul achiziției acestui bun mobil corporal a fost, pentru a fi utilizat în prestarea de servicii și scopuri administrative, dovada utilizării acestuia constituie dispoziția prin care salariața .M. este autorizată să folosească autoturismul, anexa la dispoziție prin care salariața

.M. a luat act de cunoștință că i se atribuie spre folosință acest autoturism, fișa postului salariatei, facturile de leasing și altele.

Aferent perioadei 2011-2012 biroul notarial a aplicat un regim de deductibilitate a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de leasing emise în baza contractului de leasing financiar nr. .x./28.06.2011, aspect care a fost verificat de organele de inspecție fiscală fără a constata deficiențe.

Organele de inspecție fiscală au aplicat două regimuri fiscale diferite aferent anilor 2011 și 2012, în sensul că pe de o parte au acordat dreptul la deductibilitate a dobânzilor aferente ratelor de leasing financiar facturate în baza contractului nr. .x./28.06.2011 în cuantum de .x36. lei (.x37. lei dobânzi aferente anului 2011 + .x38. lei dobânzi aferente anului 2012), iar pe de altă parte nu au acordat dreptul la deducerea amortizării în sumă de .x39. lei, în condițiile în care potrivit legislației fiscale, în cazul leasingului financiar se deduce atât dobânda cât și amortizarea.

La data de 09.08.2012 autoturismul care face obiectul cauzei se vinde la prețul de .x40. lei, la care se adaugă TVA în cuantum de .x41. lei, prin colectarea taxei fiind dovedit faptul că autovehicolul a fost utilizat în scopul activității economice a biroului notarial.

Cu privire la situația autoturismului marca Autoturism 4, tipul ..., serie șasiu ... (denumit în continuare Autoturism 4)

Autoturismul a fost achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr. .x./11.12.2012 la prețul de .x40. lei și a fost înregistrat în contabilitatea contribuabilului ca mijloc fix la data achiziției, respectiv 11.12.2012, ocazie cu care au fost întocmite formalitățile de punere în funcțiune a acestuia și fișa mijlocului fix, scopul achiziției acestui bun mobil corporal a fost, pentru a fi utilizat în prestarea de servicii și scopuri administrative.

În timpul inspecției fiscale, organele de control nu au făcut nicio solicitare de documente prin care să se facă dovada utilizării autoturismelor în scopul activității desfășurate și care să fie anexată la raportul de inspecție fiscală, iar în actul de control nu se menționează în niciun fel cum trebuia făcută dovada că autoturismul a fost utilizat în cadrul activității desfășurate, iar în prezenta speță legislația fiscală nu prevede o documentație anume, strictă, exactă pe baza căreia se acordă deductibilitatea.

Dovada utilizării autoturismului în scopul activității biroului notarial constituie dispoziția prin care salariața .B. este autorizată să folosească autoturismul marca Autoturism 4, anexa la dispoziție prin care aceasta a luat act de cunoștință ca i se atribuie spre folosință acest autoturism, fișa postului salariatei, facturile de leasing și altele.

În perioada de referință cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de carburant au fost deduse în procent de 50%, pe cale de consecință nu era obligatorie întocmirea foii de parcurs, iar pentru cheltuielile cu reparațiile și piesele de schimb există ca document justificativ factura de achiziție și dovada plății acesteia.

Aferent perioadei 2012-2013 biroul notarial a aplicat un regim de deductibilitate limitată la 50% a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile de leasing emise în baza contractului de leasing financiar nr. .x./11.12.2012, aspect care a fost verificat de organele de inspecție fiscală fără a constata deficiențe, organele de inspecție fiscală aplicând două regimuri fiscale diferite aferent anului fiscal 2013, în sensul că pe de o parte au acordat dreptul la deductibilitate a dobânzilor și altor comisioane aferente ratelor de leasing financiar facturate în baza

contractului de leasing, iar pe de altă parte nu au acordat dreptul la deducerea amortizării, în condițiile în care potrivit legislației fiscale, în cazul leasingului financiar de deduce atât dobânda cât și amortizarea.

Dispozițiile legale statuează foarte clar că sunt deductibile atât cheltuielile cu dobânzile și alte comisioane cât și cheltuielile privind amortizarea, cheltuielile cu impozitul auto și cheltuielile cu piese auto pentru contractele de leasing financiar, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscală.

Astfel, se reține că de la data achiziției, până la momentul vânzării, organul fiscal avea obligația de a aplica un regim fiscal unitar de deductibilitate cu privire la cheltuielile și TVA, legate de autoturismul marca Autoturism 4, întrucât acesta a fost utilizat în scopul activității economice a biroului notarial de către o persoană cu atribuții de administrare, sau după caz de conducere a entității controlate.

Autoturismul în cauză a fost înstrăinat prin cesiune de contract la data de 09.08.2012, astfel că nu se impune colectarea taxei pe valoarea adăugată.

Cu privire la situația autoturismului 5, tipul ..., nr. de identificare ... (denumit în continuare AUTOTURISM 5)

Acest autoturism a fost achiziționat în baza contractului de vânzare-cumpărare la prețul de .x41. lei (anexa nr.35-pag.1-2) și a fost înregistrat în contabilitatea contribuabilului ca mijloc fix la data achiziției, respectiv 03.04.2012, ocazie cu care au fost întocmite formalitățile de punere în funcțiune a acestuia și fișa mijlocului fix, scopul achiziției fiind de a fi utilizat în prestarea de servicii și scopuri administrative.

Contestatorul arată că începând cu data de 18.10.2014, autoturismul a fost folosit și de către titularul biroului notarial .X., precum și ceilalți salariați, întrucât la data de 17.10.2014, autoturismul marca Autoturism 2 s-a vândut, iar persoana cu funcție de conducere .X. are dreptul la utilizarea unui autoturism.

Astfel că de la data achiziției, până la data de 17.10.2014 autoturismul 5 a fost utilizat de către salariații .M., iar din data de 18.10.2014, autoturismul în cauză a fost utilizat atât de titularul biroului notarial .X. cât și de către ceilalți salariați.

Dealtfel, începând cu data de 18.10.2014, acest autoturism a fost singurul aflat în proprietatea biroului notarial, situație în care nu poate fi pus în discuție faptul că nu sunt deductibile cheltuielile directe legate de acesta și TVA aferentă.

TVA deductibilă evidențiată de către organele de inspecție fiscală în anexa nr.5/4 la raportul de inspecție fiscală, constituie .x42. lei, taxă care se impune a fi acceptată la deductibilitate în condițiile în care autoturismul care face obiectul cauzei, este singurul utilizat în activitatea biroului notarial.

Dealtfel, cheltuielile cu carburantul aferente acestui autoturism au fost acceptate la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, iar celelalte cheltuieli nu au fost acceptate, astfel că asistăm la neaplicarea unitară a legislației fiscale. În susținerea acestui aspect, contribuabilul anexează la contestație Referatul justificativ de deducere a cheltuielilor și TVA (anexa nr. 36), document pus și la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

Dovada utilizării autoturismului în scopul activității biroului notarial constituie dispoziția prin care salariații .M. este autorizată să folosească autoturismul marca AUTOTURISM 5, anexa la dispoziție prin care salariații a luat act de cunoaștință că i se atribuie spre folosință acest autoturism, fișa postului salariații, bonurile de carburant decontate parțial, referatul justificativ și altele.

În perioada de referință cheltuielile și TVA aferente achizițiilor de carburant, precum și cheltuielile cu piesele de schimb și reparații au fost deduse în procent de 50%, pe cale de consecință nu era obligatorie întocmirea foii de parcurs.

Pentru cheltuielile cu reparațiile și piesele de schimb există ca document justificativ factura de achiziție și dovada plății acesteia.

Prin aplicarea unui regim fiscal unitar și având în vedere omisiunile făcute de organele de inspecție fiscală, rezultă că suma de .x43. lei reprezentând 50% din cheltuieli, precum și suma de .x44. lei reprezentând 50% din TVA dedusă pentru achizițiile legate de acest autoturism conform anexei nr.5/4 la raportul de inspecție fiscală, constituie cheltuială deductibilă și taxă deductibilă aferent anilor fiscali 2012 și 2013.

În consecință, suma de .x45. lei aferentă anului fiscal 2012 și .x46. lei aferentă anului fiscal 2013 lei constituie cheltuieli deductibile la determinarea venitului net impozabil aferent anilor fiscali 2012 și 2013.

Aspecte comune privind deducerea cheltuielilor cu carburantul și a taxei pe valoarea adăugată aferentă, precum și altor bunuri achiziționate și destinate autoturismelor

Ulterior înstrăinării autoturismului marca Autoturism 1, în proprietatea biroului notarial au rămas spre folosință doar trei autoturisme, și anume autoturismul marca Autoturism 5, autoturismul Autoturism 2 și autoturismul Autoturism 4 (autoturismele Autoturism 5 și Autoturism 4 utilizează tip carburant motorină), cheltuielile legate de aceste autoturisme și TVA aferentă au fost deduse în procent de 50%.

O dovadă în plus a utilizării celor trei autoturisme în scopul activității biroului notarial o constituie acceptarea la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală în parte a cheltuielilor cu carburantul și a taxei pe valoarea adăugată aferentă.

În anul 2012 nu s-a acceptat la deductibilitate suma de .x47. lei cu titlu de cheltuieli, respectiv .x48. lei reprezentând TVA conform anexei nr.5/2 la raportul de inspecție fiscală pentru tipul de carburant benzină, în mod nejustificat.

Astfel, în anul fiscal 2012 s-au acceptat la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, cheltuielile cu carburantul tip motorină, ceea ce duce la concluzia că autoturismul AUTOTURISM 5 și autoturismul Autoturism 4, au fost utilizate în scopul activității biroului notarial.

- în anul fiscal 2013 s-au acceptat la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, cheltuielile cu carburantul în sumă de .x49. lei și TVA în cuantum de .x50. lei, tip carburant motorină și benzină, ceea ce duce la concluzia că autoturismul 2, autoturismul 5 și autoturismul 4 au fost utilizate în scopul activității biroului notarial;

- în anul fiscal 2014 s-a acceptat la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, TVA în cuantum de .x51. lei aferentă cheltuielilor cu carburantul, tip carburant motorină și benzină, ceea ce duce la concluzia că autoturismul marca Autoturism 2, autoturismul 5 și autoturismul 4, au fost utilizate în scopul activității biroului notarial;

Ulterior înstrăinării autoturismelor 2 și 4 în anul fiscal 2014, organele de inspecție fiscală acceptă la deductibilitate TVA în cuantum de .x52. lei aferentă cheltuielilor cu carburantul, tip carburant motorină pentru autoturismul marca AUTOTURISM 5;

- în anul fiscal 2015 s-a acceptat la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, TVA în cuantum de .x53. lei aferentă cheltuielilor cu carburantul, tip carburant

motorină, ceea ce duce la concluzia că autoturismul AUTOTURISM 5, a fost utilizat în scopul activității biroului notarial. În susținerea acestui aspect contribuabilul anexează la contestație anexele nr. 39 - 44.

- cu privire la bunurile achiziționate și destinate autoturismelor marca Autoturism 2 și 3, Autoturism 4, Autoturism 5, precum și unor autoturisme care nu sunt în proprietatea biroului notarial, contribuabilul susține că aceste bunuri au fost utilizate în cadrul activității economice, având în vedere că fiecărui salariat cu atribuții de administrare sau conducere i s-a atribuit spre utilizare în scopul activității cel mult un autoturism, fără ca organele de inspecție să facă dovada pe bază de probe sau constatări proprii că autoturismele nu au fost utilizate în scopul activității și fără să analizeze sau să ia în considerare contractele individuale de muncă, fișele posturilor, deciziile privind modul de utilizare a autoturismelor și anexele acestora, dispozițiile de anulare a dispozițiilor prin care salariații au fost autorizați să folosească autoturismele, cu toate că au fost anexate la nota explicativă dată în timpul controlului.

Totodată contestatarul afirmă că a aplicat pentru toate achizițiile ce aveau legătură cu autoturismele sus enumerate prevederile art. 145¹ din Codul fiscal și a dedus 50% din TVA aferentă.

Având în vedere că organele de control nu fac nicio explicație a dovezii care lipsește cu privire la utilizarea acestor autoturisme în folosul activității biroului notarial și mai ales nu precizează actul normativ care reglementează aceste „dovezi”, petentul susține în baza articolului mai sus invocat că obligația stabilită în sarcina lui privind colectarea TVA în sumă de .x54. lei este neîntemeiată și nelegală;

- cu privire la susținerile referitoare la numerotarea și nesemnarea dispozițiilor de către salariați, arată că nu există nicio dispoziție legală care să prevadă obligatoriu că actele întocmite cu titlu de dispoziție trebuie să poarte număr de înregistrare și semnătura altei persoane în afara celei care emite documentul în cauză;

Potrivit art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, principiul prevalenței economicului asupra juridicului, al realității economice, în baza căruia autoritățile fiscale au nu doar dreptul ci și obligația să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil. Astfel, dacă această analiză s-ar fi efectuat, organele fiscale ar fi stabilit cu ușurință legătura între sarcinile de serviciu ce revin fiecărui angajat al BNP .X. și mijloacele necesare pentru realizarea atribuțiilor de serviciu, constituite și din autoturismele puse la dispoziția acestora de către angajator.

Potentul sustine ca, așa după cum rezultă din Fișele postului pentru funcționarii administrativi .H., .P., .I., .A. și Consilier Juridic .B. au o serie de atribuții de serviciu care presupun și necesită deplasări la domiciliile clienților, la oficiile poștale, la Biroul de Carte funciară, la furnizorii biroului notarial, la alți colaboratori ai angajatorului, la bănci, Administrația Finanțelor Publice, etc.

Având în vedere prevederile art. 24 alin. (2) lit. a) și art. 48 alin. (4) lit. a) și c), se reține că pentru a beneficia de deducerea cheltuielilor cu amortizarea mijloacelor de transport achiziționate, ce pot fi încadrate în categoria bunurilor amortizabile, este necesar ca acestea să fie deținute și utilizate fie în activități direct generatoare de venituri, fie în activități administrative, adică în activități suport pentru cele direct generatoare de venituri.

Totodată, reglementările legale invocate de organul fiscal pentru nerecunoașterea deductibilității fiscale a cheltuielilor cu amortizarea sau cu reparațiile autoturismelor se referă strict la numărul de autovehicule utilizate de persoanele cu funcții de conducere și de administrare nu la numărul de autovehicule folosite în entitate de salariați cu funcții executive. Organul de inspecție fiscală a considerat în mod eronat că toate autoturismele

au fost utilizate de conducătorul entității, limitând cheltuiala de amortizare a acestora, în realitate, fiecare autoturism a avut alt utilizator din rândul salariaților, fiecare salariat având drept de utilizare a unui singur autoturism aflat în proprietatea biroului notarial. În acest sens au fost prezentate și în timpul inspecției fiscale documente doveditoare: contracte de muncă, fișele posturilor, dispoziții de încredințare a dreptului de utilizare a autoturismelor, conform anexei nr. 9.

Aspecte comune privind deductibilitatea cheltuielilor cu valoarea rămasă neamortizată în cazul înstrăinării mijloacelor fixe.

Organul fiscal are obligația de a aplica unitar legislația fiscală și de a ține cont de decizia elaborată de Comisia fiscală centrală nr. 2/2004

În susținerea acestui capăt contribuabilul invocă Decizia civilă nr. 494/2009 emisă de Curtea de Apel Constanța precum și art. 24 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizând că valoarea rămasă neamortizată în cazul mijloacelor fixe vândute este deductibilă integral, valoarea cheltuielilor pentru care organele de inspecție nu au acordat deductibilitate fiind în sumă de .x55. lei.

Aspecte comune privind nedeductibilitatea cheltuielilor cu amortizarea

În anul fiscal 2012 contribuabilul a înregistrat la categoria cheltuielilor nedeductibile suma de .x56. lei reprezentând amortizare aferentă autoturismelor.

Suma în cauză a fost evidențiată în registrul-jurnal de încasări și plăți aferent anului fiscal 2012.

Această sumă a fost impusă de către organele de inspecție fiscală, cu toate că a fost evidențiată de contribuabil la categoria cheltuielilor nedeductibile, fapt ce conduce la o dublă impunere.

Organele de inspecție fiscală nu motivează **în drept**, data de la care începe perioada de ajustare.

De asemenea, organele de inspecție nu au avut în vedere expresia „*Valoarea suplimentară a taxei de dedus*” care nu este sinonimă cu „*Valoarea taxei deduse*” și nu fac distincție între „taxă de dedus” și „taxă dedusă” așa cum este prevăzut la art. 125¹ alin. (1) pct. 30 și pct. 31 din Codul fiscal.

Astfel, la momentul livrării intracomunitare, valoarea suplimentară a taxei de dedus era de .x33. lei, iar valoarea totală a taxei cu drept de deducere, ce decurge din această operațiune, constituie suma de .x32. lei, iar în această situație, dreptul de deducere a taxei, exercitat anterior momentului livrării bunului nu poate fi anulat.

Dreptul de deducere a valorii suplimentare a TVA ce decurge din livrări de bunuri intracomunitare ia naștere la momentul exigibilității taxei pentru aceste livrări, situație în care taxa dedusă până acel moment nu face obiectul limitării. În susținerea acestui aspect contribuabilul invocă art. 134³, art. 145 alin. (1) și alin. (2) lit. c) din Codul fiscal.

Contestatarul precizează că ajustarea reprezintă o procedură aplicabilă atunci când s-a dedus TVA pentru un bun și ulterior, în perioada de ajustare bunul este ori vândut în regim de scutire fără drept de deducere, ori este casat, ori își încetează existența în cadrul activității entității respective din orice alt motiv decât vânzarea cu TVA sau în regim de scutire cu drept de deducere, iar în cazul în care, ulterior achiziției, vehiculele care au făcut obiectul limitării parțiale (50%) a dreptului de deducere sunt livrate în regim de taxare sau sunt utilizate exclusiv pentru activitățile exceptate de la limitarea dreptului de deducere prevăzute la art. 145¹ alin. (1) lit. a) — d) din Codul fiscal, persoana impozabilă poate ajusta taxa nededusă la momentul achiziției acestora.

Ajustarea astfel efectuată este în favoarea contribuabilului și nu în defavoarea acestuia cum în mod greșit a interpretat și procedat în acest caz organul fiscal.

În situația în care vehiculele sunt considerate bunuri de capital ajustarea se efectuează în baza art. 149 alin. (4) lit. c) din Codul fiscal, în perioada fiscală în care apare modificarea de destinație și se realizează pentru taxa nededusă aferentă perioadei de ajustare (5 ani), incluzând anul în care apare această modificare. În cazul livrării, valoarea suplimentară a taxei de dedus se limitează la valoarea taxei colectate pentru livrarea vehiculului respectiv. În cazul de speță valoarea suplimentară a TVA de dedus înseamnă .x33. lei suplimentar față de .x33. lei dedus inițial. Cu alte cuvinte, datorită faptului că autovehiculul în cauză a făcut obiectul unei livrări intracomunitare de bunuri, operațiune impozabilă, conform art. 126 din Codul fiscal, contribuabilul are dreptul la deducerea integrală, a taxei aferentă achiziției. Întrucât la momentul achiziției, din valoarea totală a TVA de .x32. lei a fost dedusă doar suma de .x33. lei, adică 50% din taxă, în momentul livrării contribuabilul are dreptul să deducă și diferența de .x33. lei nededusă inițial.

Astfel constatarea organelor de inspecție privind ajustarea dreptului de deducere a TVA în sumă de .x33. lei este netemeinică și nelegală, atâta timp cât ajustarea de TVA prevăzută la art. 149 din Codul fiscal nu se efectuează de persoana impozabilă în situația în care a dedus TVA la obținerea bunului de capital și acest bun de capital este vândut cu TVA, chiar dacă valoarea de vânzare este mai mică decât valoarea bunului respectiv înregistrată în contabilitate. În acest sens, invocă Circulara nr. 52657/13.09.2007 (Anexa nr.8), în care se atrage atenția că la vânzarea sub preț nu se efectuează ajustări de TVA și Circulara MFP nr. 341061/15.05.2009, din care rezultă că limitarea deducerii TVA nu se aplică și pentru prestările de servicii legate direct de vehiculele în cauză, cum ar fi serviciile de reparații și întreținere a vehiculelor sau ratele de leasing.

În condițiile în care organul fiscal admite la deducere TVA înscrisă în facturile nr. .x./10.02.2010, nr. .x./10.03.2010, nr. .x./16.04.2010, nr. .x./16.04.2010 și nr. .x./21.05.2010 reprezentând piese și reparații aferente autoturismului Autoturism 3, același organ fiscal nu admite la deductibilitate cheltuielile aferente facturilor menționate, deductibilitatea cheltuielilor fiind tratate diferit față de deductibilitatea TVA, contrar art. 5 alin. (1).

Contestatarul arată că în perioada 2010-2011 biroul notarial a aplicat un regim de deductibilitate a TVA înscrisă în facturile de leasing, emise pe baza contractului de leasing financiar nr. .x./30.10.2009, aspect care a fost verificat de organele de inspecție fără a constata deficiențe, astfel nu poate fi pus în discuție faptul că autoturismul a fost utilizat în alte scopuri, decât în cadrul activității biroului notarial, or în ipoteza în care se constata cu celeritate folosința bunului mobil în alte scopuri de către organului de control pe bază de probe noi și constatări proprii, atunci nu trebuia acceptată la deductibilitate nici TVA.

De asemenea, și în anul 2011 organul fiscal a aplicat două regimuri fiscale diferite, în sensul că au fost acceptate la deductibilitate TVA înscrise în facturile de leasing, iar pe de altă parte nu se acceptă la deductibilitate TVA în facturile de reparații și piese auto, ambele fiind același autoturism utilizat în scopul activității biroului notarial.

Potrivit pct. 38 alin. (18) din Normele Metodologice de aplicare a Codului fiscal, sunt deductibile și cheltuielile cu amortizarea pentru contractele de leasing financiar, nu numai dobânzile, așa cum în mod eronat au reținut organele de inspecție fiscale.

- în ceea ce privește autoturismul marca AUTOTURISM 6 serie șasiu ... (denumit în continuare **AUTOTURISM 6**) achiziționat la data de 22.08.2008, la prețul de .x57. lei, scopul achiziționării fiind utilizarea ei în prestarea de servicii și în scopuri administrative.

Amortizarea fiscală s-a calculat începând cu luna septembrie 2008, iar cu ocazia inspecției fiscale precedente, au fost verificate deducerile privind cheltuielile aferente autoturismului în cauză, fără a se constata deficiențe.

Cu ocazia prezentei inspecții fiscale, organele de control reverifică modul de calcul a amortizării pentru perioada septembrie 2008 - decembrie 2009, iar pe baza documentelor verificate aferente perioadei 2008 - 2009 au stabilit că amortizarea calculată de contribuabil pentru perioada septembrie 2008 - decembrie 2009 constituie .x58. lei, fiind admisă integral la deductibilitate și nu se încadrează în categoria cheltuielilor deductibile, rezultând că cele două echipe de inspecție aparținând aceluiași organ fiscal din subordinea ANAF admit că este deductibilă cheltuiala cu amortizarea autoturismului marca AUTOTURISM 6 pentru perioada septembrie 2008 - decembrie 2009 în cuantum de .x58. lei, iar începând cu luna ianuarie 2010 se aplică un alt regim fiscal și nu admit la deductibilitate cheltuielile cu amortizarea în cuantum de .x59. lei în condițiile în care autoturismul este utilizat în continuare de salariatul .H. și nu are loc nicio modificare de destinație în utilizarea acestuia.

Cu privire la celorlalte bunuri și servicii pentru care organul fiscal nu a acceptat deductibilitatea cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugate contestatarul menționează următoarele:

- bunurile înscrise în anexa 4, pentru care biroul notarial a exercitat dreptul de deducere pentru TVA în sumă totală de .x60. lei, au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, sunt utilizate în scopul activității biroului notarial și puteau fi identificate la sediul social al contribuabilului, iar contrar art. 49 și art. 57 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, organul fiscal nu a administrat niciun mijloc de probă, nu a efectuat o cercetare la fața locului, ori un control inopinat sau operativ în cadrul inspecției fiscale;

- în timpul inspecției organele de inspecție nu au adus la cunoștința contribuabilului care sunt documentele care nu conțin toate elementele prevăzute la art. 145 alin. (19) din Codul fiscal, iar în situația dată, aceste documente puteau fi corectate în temeiul art. 159 din același act normativ;

- în ceea ce privește factura nr. .x./01.01.2011 în valoare de .x61. lei (valoare fără TVA), reprezentând o **comodă IXUS cafea**, aceasta a fost înregistrată la categoria obiectelor de inventar în folosință, putea fi identificată la sediul contribuabilului, a fost utilizat în legătura cu activitatea biroului, respectiv în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere al TVA;

- în ceea ce privește **frigiderul Arctic D306**, achiziționat la valoarea de .x62. lei + .x63. lei TVA conform facturii nr. .x./08.01.2011, fiind înregistrat la categoria obiectelor de inventar în folosință, aspect necontestat de inspecția fiscală, drept consecință valoarea de achiziție a bunului respectiv evidențiată în registrul-jurnal de încasări și plăți nu poate fi considerată cheltuială nedeductibilă. Frigiderul putea fi identificată la sediul contribuabilului, fiind utilizat în legătură cu activitatea contribuabilului, respectiv în folosul operațiunilor taxabile din punct de vedere al TVA. Contestatarul menționează că nu au fost achiziționat niciun produs constând în frigider în anii 2010 - 2011;

Față de cele redate, se reține că TVA în cuantum de .x63. lei precum și cheltuiala în valoare de .x62. lei sunt deductibile fiscal.

- în ceea ce privește **combina frigorifică** achiziționată în baza facturii nr. .x./03.09.2011, aceasta este utilizată de salariați pentru păstrarea alimentelor cumpărate pe baza tichetelor de masă acordate de biroul notarial, bun mobil corporal care putea fi identificat la sediul biroului cu ocazia inspecției fiscale, drept urmare cheltuiala aferentă facturii menționate în cuantum de .x64. lei este deductibilă fiscal, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de .x65. lei;

- în ceea ce privește produsele **hotă hansa și filtru hota**, acestea au fost montate la aragazul din dotarea biroului notarial, iar cheltuielile și TVA aferente acestora sunt deductibile fiscal;

- referitor la produsele achiziționate de la furnizorul Media Galaxy cu factura nr. .x./02.04.2011, contestatarul afirmă că în registrul jurnal de încasări și plăți aferent anului 2011 valoarea facturii a fost înregistrată parțial la cheltuielile de protocol și nu a fost preluată ca taxă deductibilă în decontul de TVA aferent lunii septembrie 2011 TVA în sumă totală de .x65. lei, ci numai TVA-ul produsului **periei rotative** în sumă de .x66. lei;

- **televizorul full HD** achiziționat cu factura nr. .x./15.01.2011 constituie mijloc fix utilizat în activitatea de prestări servicii, destinat realizării de operațiuni taxabile din punct de vedere al TVA; Acest mobil corporal este în proprietatea biroului notarial, putea fi identificat la sediul contribuabilului și a fost destinat pentru vizionarea diverselor programe TV de către clienți în sala de așteptare; Pe cale de consecință, TVA în cuantum de .x66. lei este deductibilă fiscal, precum și cheltuiala cu amortizarea aferentă anului 2011 în cuantum de .x67. lei, aferentă anului 2012 în cuantum de .x68. lei și aferentă anului 2013 în cuantum de .x68. lei.

- produsele reprezentând **ochelari 3D adulți cu acumulator și HDD portabil**, achiziționat cu factura nr. .x./13.03.2011 sunt în proprietatea biroului notarial și puteau fi identificate sediul contribuabilului, fiind necesare biroului atât la sediu cât și la deplasări pentru redactarea și citirea actelor notariale, respectiv pentru scoaterea și păstrarea datelor de pe calculatoarele și laptopurile din dotare; Pe cale de consecință, suma de .x69. lei constituie cheltuială deductibilă la impozitul pe venit și TVA în sumă de .x70. lei este deductibil fiscal;

- cu privire de chitanțele nr. .x., nr. .x. și .x. reprezentând **impozit/diferența de impozit mijloace de transport**, trei situații similare, aceeași echipă de control adoptă două soluții diferite și anume, pentru una din situații nu se acordă dreptul de deducere a cheltuielilor, iar pentru celelalte două situații se acordă dreptul de deducere a cheltuielilor, cu toate că documentele de plată au fost emis pe numele persoanei .X.;

- cu privire la **cearșaf protecție saltea, față de pernă și pilotă**, organele de inspecție fiscală în mod greșit nu au acceptat la deductibilitate cheltuiala în valoare de .x70. lei și taxa pe valoarea adăugată în cuantum de .x71. lei, având în vedere că valoarea facturii în cauză a fost înregistrată parțial la categoria cheltuielilor de protocol, respectiv numai suma de .x72. lei, contrar consemnărilor organelor de inspecție fiscală;

- de asemenea, nu au fost acceptate la deducere nici **becuri** de natura produselor gospodărești care au fost montate pe rând la biroul notarial (15 buc.), **umerase** utilizate la biroul notarial și **sacoșa de hârtie** utilizată pentru achiziția și transportul umeraselor;

- cu privire la **taxă de participare eveniment** realizat de către Asociația .C., ocazie cu care s-au prezentat modelele de mașini marca ..., programe privind îmbunătățirea parametrilor tehnici ale acestor mașini, modul de întreținere a acestora, contestatarul susține că participarea la acest eveniment este justificată, întrucât în proprietatea biroului notarial există un autoturism de această marcă și urma să fie achiziționat și al doilea, care de altfel s-a și realizat la data de 23.12.2012;

- cu privire la **pachetele de servicii turistice** înscrise în facturile nr. .x./07.07.2011 în valoare de .x72. lei, respectiv nr. .x./08.07.2011 în valoare de .x73. lei, au fost înregistrate la categoria cheltuielilor de protocol, după cum rezultă din registrul-jurnal de încasări și plăți aferent anului 2011, contrar consemnărilor organelor de inspecție fiscală conform cărora nu fac obiectul acestor constatări nici bunurile care au fost incluse pe cheltuieli de protocol;

- nu se justifică accesoriile calculate pentru suma de .x65. lei reprezentând TVA aferentă facturii nr. .x./03.09.2011 din data de 25.10.2011 până la data de 25.11.2011, având în vedere că aceasta a fost preluată ca taxă deductibilă în decontul de TVA aferent lunii octombrie 2011, fiind evidențiată în jurnalul de cumpărări aferent aceleiași luni;

- din analiza fișei de protocol, aferentă anului 2011, se reține că s-a dedus TVA înscrisă în facturile de protocol în cuantum de .x73. lei, în care este inclusă și TVA în sumă de .x74. lei (.x75. lei + .x76. lei), înscrisă în facturile de protocol cuprinse în anexa nr. 4 la raportul de inspecție fiscală. Această taxă a fost evidențiată ca taxă colectată în jurnalul de vânzări aferent lunii iunie 2012 și preluată în decontul de TVA aferent aceleiași luni la rândul de regularizări taxă colectată.

În cauză este vorba de o dublă impunere, întrucât TVA dedusă în cuantum de .x74. lei aferentă cheltuielilor de protocol nedeductibile din anul 2011 a fost colectată atât de organele de inspecție fiscală prin decizie de impunere, cât și de contribuabil prin decont de TVA.

De asemenea, valoarea cheltuielilor de protocol aferente anului 2011 nedeductibile în valoare de .x77. lei a fost impozitată atât de organul fiscal prin Declarația anuală de venit-regularizări cât și de organele de inspecție fiscală.

- produsele reprezentând **două perechi de pantofi** înscrise în factura nr. .x./29.09.2012 în valoare de .x78. lei și TVA aferentă în cuantum de .x79. lei, au fost înregistrate la categoria cheltuielilor de protocol.

Valoarea cheltuielilor de protocol nedeductibile în valoare de .x80. lei a fost impozitată atât de organul fiscal prin Declarația anuală de venit-regularizări cât și de organele de inspecție fiscală.

Taxa pe valoarea adăugată dedusă în valoare de .x81. lei aferentă protocolului nedeductibil din anul 2012 a fost evidențiată ca taxă nedeductibilă în jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2013 și preluată în decontul de TVA aferent aceleiași luni, iar această sumă a fost colectată de organele de inspecție fiscală prin decizie de impunere.

Contribuabilul precizează că în cazul în care organele de inspecție fiscală au stabilit că aferent anului 2011 și 2012 diferența dintre venitul brut și cheltuielile deductibile (altele decât cheltuielile de protocol) constituie .x82. lei, respectiv .x83. lei, atunci aveau obligația recalculării limitei deductibilității cheltuielilor de protocol potrivit prevederilor art. 48 alin. (5), lit. b) și alin. (6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Pe cale de consecință, cheltuielile de protocol evidențiate de contribuabil în cuantum de .x84. lei ar fi fost integral deductibile.

- în ceea ce privește telefoanele mobile marca **BlackBerry Passport și accesoriile aferente**, fiind vorba despre o achiziție intracomunitară, astfel, TVA în sumă de .x85. lei a fost preluată ca taxă colectată și deductibilă în decontul de TVA aferent lunii octombrie 2014, fiind evidențiată în jurnalul de cumpărări ca taxă deductibilă și în jurnalul de vânzări ca taxă colectată aferente aceleiași luni. Pe cale de consecință, nu se justifică accesoriile calculate pentru suma de .x85. lei din data dce 27.10.2014 până la data de 25.11.2014, în cauză fiind vorba de o dublă impunere.

- în ceea ce privește TVA în sumă de .x86. lei neacceptată de organul de inspecție ca taxă deductibilă, fiind aferentă facturilor în care sunt înscrise produse reprezentând **genți și accesorii genți**, fiind utilizate de către salariați și titularul biroului notarial în scopul activității economice, pentru transportul actelor, iar cu ocazia inspecției acestea puteau fi identificate, însă organele de control nu au făcut nicio solicitare în acest sens.

- în ceea ce privește factura nr. .x./31.07.2010 în valoare de .x87. lei, această constituie un **laptop** utilizat de titularul biroului notarial în activitatea de prestări servicii și nu în scop personal cum în mod eronat susține organul de control fără a argumenta în niciun fel afirmațiile sale, iar prin inspecția fiscală precedentă a fost verificată deducerea TVA aferentă achiziției în cauză, fără a se constata deficiențe. De asemenea, organul de control a ignorat faptul că din această factură s-a înregistrat la categoria cheltuielilor deductibile numai suma de .x88. lei, reprezentând amortizarea liniară aferentă laptopului pentru perioada august-decembrie 2010, astfel diferența de .x89. lei a fost impozitată în mod nejustificat atât de către organele de inspecție, cât și prin Declarația anuală de venit-regularizări.

Faptul că factura a fost emisă pe numele persoanei .X., cu domiciliul în X, str. X, nr. x, CNP ... nu constituie motiv de anulare a dreptului de deducere a cheltuielilor aferente, potrivit art. 72 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, iar în timpul inspecției fiscale contribuabilul nu a fost anunțat în scris sau verbal despre dreptul de corectare a documentelor și totodată nu i s-a permis exercitarea acestui drept.

În situația dată, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a efectua o inventariere faptică la fața locului, în vederea identificării produselor la sediul social, or în cauză în actul de control nu se face nicio referire la cele menționate cum s-a ajuns la concluzia că anumite produse care au fost identificate la sediul social sunt exact primul de acest fel, iar al doilea sau al treilea nu a mai fost identificat.

C. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate:

În situația dată organele de inspecție fiscală și-au depășit competențele legale prin stabilirea de diferențe aferente anilor fiscali 2012 și 2013 în condițiile în care la momentul începerii inspecției fiscale, creanța fiscală nu era stabilită și nu există un termen scadent expirat, aspect care contravine prevederilor art. 94, alin. (3), lit. g) din Codul de procedură fiscală.

Obligațiile fiscale principale suplimentare la CASS și accesoriile aferente pentru anii fiscali 2012 și 2013 au fost stabilite în mod abuziv și prematur de către organele de inspecție fiscală, înainte de împlinirea termenului de scadență pentru obligația fiscală principală care în temeiul art. 296²⁵, alin. (6) din Codul fiscal se împlinește la 60 de zile de la data comunicării Deciziei de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Spre exemplificare, pentru anul fiscal 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat o obligație fiscală principală suplimentară la CASS în sumă de .x20. lei și accesorii aferente calculate pentru perioada 23.11.2013-18.12.2015 în cuantum de .x90. lei, în condițiile în care până la data de 23.11.2013 și nici ulterior acestei date nu a fost comunicată contribuabilului Decizia de impunere anuală pentru stabilirea contribuției de asigurări sociale de sănătate pe anul 2012 în conformitate cu prevederile art. 44 din Codul de procedură fiscală.

Față de cele redate, se reține că termenul scadent stabilit de organele de inspecție fiscală în mod eronat ar fi fost data de 22.11.2013, întrucât accesoriile au fost calculate începând cu data de 23.11.2013, fără a se indica în actele de control atacate temeiul legal în baza căruia acesta a fost stabilit.

În condițiile în care organele de inspecție fiscală, nu au ținut cont de plățile anticipate cu titlu de contribuție la asigurările sociale de sănătate efectuate în anii 2012 și 2013 în cuantum de .x91. lei, respectiv .x92. lei, nu se impunea calculul accesoriilor pentru aceste sume.

În ceea ce privește recuperarea pierderii fiscale prin Decizia de impunere anuală aferentă anului 2013 nr. .x./04.06.2014, aceasta ar fi fost valabilă numai în cazul impozitului pe venit în cazul în care se mențin constatările organelor de inspecție fiscală, nu și în cazul CASS, întrucât în această situație nu a fost emisă o decizie prin care să fie recuperată pierderea și totodată legislația fiscală nu permite emiterea unei asemenea decizii, pe cale de consecință suma de .x93. lei (.x94. lei x 5,5% = .x93. lei) stabilită ca obligație fiscală suplimentară la CASS nu se justifică.

Obligațiile fiscale principale suplimentare la CASS și accesoriile aferente pentru anii fiscali 2010 și 2011 au fost stabilite în mod abuziv și prematur de către organele de inspecție fiscală, înainte de împlinirea termenului de scadență pentru obligația fiscală principală.

Organele de inspecție fiscală nu indică dispoziția legală în baza căreia au stabilit termenul de plată pentru diferențele de CASS stabilite pentru anii fiscali 2010 și 2011.

Având în vedere faptul că inspecția fiscală în ceea ce privește contribuția la asigurările de sănătate a fost extinsă pe perioade în care organul de inspecție fiscală din cadrul AJFP Mureș nu avea competență legală de verificare, exista cel puțin obligația de a solicita informații de la Casa de Asigurări Sociale de Sănătate Mureș, în vederea stabilirii situației de fapt fiscale corecte.

La determinarea obligațiilor fiscale principale și accesorii organele de control nu au ținut cont de suma achitată la contribuția de asigurări sociale de sănătate în cuantum de .x95. lei (.x96. lei la C.A.S. Mureș + .x97. lei la organul fiscal = .x95. lei), fără existența unui titlu de creanță.

Accesoriile au fost calculate de organele de inspecție fiscală fără a se ține cont de plățile efectuate de contribuabil în absența unui titlu de creanță și fără să țină cont de pierderea realizată în anul 2011.

Având în vedere faptul că, până la momentul începerii inspecției fiscale, raportat la perioada verificată, contribuabilul a achitat suma de .x95. lei în absența unui titlu de creanță și suma de .x92. lei reprezentând plăți anticipate pentru anul fiscal 2013, în condițiile în care aferent acestui an a fost emisă de către organul fiscal decizie pentru plăți anticipate, constituie încă o dovadă în plus prin care nu se justifică impunerea la plată a accesoriilor calculate de către organele de inspecție fiscală.

Obligația de plată principală stabilită de către organele de inspecție fiscală cuprinsă în evidența creanțelor fiscale cu titlu de Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de persoane fizice - Regularizări, se situează sub nivelul plăților efectuate până la momentul începerii inspecției fiscale, raportat la perioada verificată (.x95. lei + .x92. lei = .x98. lei > .x99. lei), în condițiile în care organul fiscal nu a efectuat nicio regularizare privind plățile anticipate.

În ceea ce privește calculul accesoriilor se poate observa că termenul scadent stabilit de către organele de inspecție fiscală este cel aferent impozitului pe venit, în condițiile în care Deciziile de impunere anuale privind CASS nu au fost comunicate contribuabilului.

Într-o situație similară prin care a fost emisă Decizia de impunere nr. .x./30.09.2016, același organ fiscal prin aceeași structură de inspecție fiscală a adoptat o soluție diferită, în sensul că nu s-a stabilit termen scadent la contribuția de asigurări sociale de sănătate, în condițiile în care Deciziile de impunere anuale privind CASS nu au fost comunicate acelui contribuabil.

B.I.N. .X. consideră că aspectele reținute de inspectorii fiscali sunt fundamental greșite iar măsurile luate sunt nelegale, cabinetul fiind pus în situația în care s-au stabilit în

sarcina lui obligații fiscale al căror quantum a fost determinat prin ignorarea tuturor prevederilor legale la care acesta a făcut punctual referire atât pe parcursul desfășurării controlului fiscal, cât și în cuprinsul contestației.

În concluzie, birou individual notarial consideră că organul de control nu a încadrat corect faptele și actele constatate, astfel încât stabilirea obligațiilor fiscale de natura TVA-ului, impozitului pe venit, a obligațiilor CASS este netemeinică și pe cale de consecință nici accesoriile aferente nu sunt datorate.

II. Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015 și decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, Activitatea de inspecție fiscală din cadrul D.G.R.F.P. Brașov - A.J.F.P. Mureș a stabilit, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015, pentru perioada 01.10.2010 - 31.08.2015 – TVA, perioada 01.01.2010 – 31.12.2013 pentru impozit pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, obligații fiscale de plată în sumă totală de .x1. lei, astfel:

- .x100. lei impozit pe venit;
- .x99. lei contribuția de asigurări sociale de sănătate;
- .x2. lei TVA;
- .x101. lei accesorii.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele invocate de contestatară, documentele existente la dosarul cauzei, precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

3.1. Referitor la aspectele de procedură

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 este să se pronunțe dacă sunt întemeiate motivele invocate de contestatarul cu privire la modul de desfășurare a inspecției fiscale.

În fapt, prin contestația formulată B.I.N. .X. invocă o serie de aspecte privind modul de desfășurare a inspecției fiscale, respectiv: data începerii inspecției/lipsa informării asupra modificării datei ori extinderea perioadei/obligațiilor fiscale verificate, lipsă de anexe la raportul de inspecție fiscală, formulare de declarație necorespunzătoare prevederilor legale, erori materiale în proiectul raportului de inspecție fiscală/lipsa comunicării acestuia către persoanelor vizate în proiect, reverificarea unei perioade care a fost supusă deja unei alte inspecții fiscale anterioare, lipsa constatărilor efectuate la sediul contribuabilului, competența organelor de inspecție fiscală privind verificarea CASS în anii fiscali 2010 și 2011.

În drept, potrivit art. 46 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 46 Nulitatea actului administrativ fiscal

Lipsa unuia dintre elementele actului administrativ fiscal, referitoare la numele, prenumele și calitatea persoanei împuternicite a organului fiscal, numele și prenumele ori denumirea contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, cu excepția prevăzută la art. 43 alin. (3), atrage nulitatea acestuia. Nulitatea se poate constata la cerere sau din oficiu.

Norme metodologice

Art. 46

46.1. Actele administrative fiscale se modifică sau se desființează în situații cum sunt:

- a) îndreptarea erorilor materiale potrivit art. 47 din Codul de procedură fiscală;
- b) constatarea nulității actului administrativ fiscal potrivit art. 45 din Codul de procedură fiscală;
- c) dovedirea titularului dreptului de proprietate potrivit art. 64 din Codul de procedură fiscală;
- d) desființarea sau modificarea deciziei de impunere sub rezerva verificării ulterioare potrivit art. 87 alin. (2) din Codul de procedură fiscală;
- e) anularea sau îndreptarea actului de executare ori a titlului executoriu contestat, ca urmare a soluționării de către instanța judecătorească a contestației la executarea silită, potrivit art. 170 din Codul de procedură fiscală;
- f) desființarea, potrivit art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, totală sau parțială, a actului administrativ atacat, ca urmare a soluționării de către organul fiscal competent a contestației formulate.

În speță sunt aplicabile prevederile prevăzute la art. 43 din Codul de procedură fiscală (în vigoare la data emiterii deciziei) care stipulează următoarele:

„Art. 43 - (1) Actul administrativ fiscal se emite în scris, pe suport hârtie sau în formă electronică.

(2) Actul administrativ fiscal emis pe suport hârtie cuprinde următoarele elemente:

- a) denumirea organului fiscal emitent;
- b) data la care a fost emis și data de la care își produce efectele;
- c) datele de identificare a contribuabilului sau a persoanei împuternicite de contribuabil, după caz;
- d) obiectul actului administrativ fiscal;
- e) motivele de fapt;
- f) temeiul de drept;
- g) numele persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii;
- h) semnătura persoanelor împuternicite ale organului fiscal, potrivit legii, precum și ștampila organului fiscal emitent;
- i) posibilitatea de a fi contestat, termenul de depunere a contestației și organul fiscal la care se depune contestația;
- j) mențiuni privind audierea contribuabilului. [...]

Din textele legale antecitate rezultă că elementele precizate la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală formează conținutul actului administrativ fiscal, fără ca textul de lege să conțină vreo mențiune cu privire la obligativitatea sau conținutul propriu-zis al fiecărui element în parte.

Așa cum este dezvoltată în doctrina juridică teoria nulității actelor juridice „vom folosi noțiunea de **nulitate absolută pentru a evoca nulitatea care intervine atunci când este încălcată o condiție de legalitate de mare importanță**, ce se stabilește în concret în funcție de dispozițiile normelor juridice care conturează regimul juridic al actului administrativ în discuție, iar noțiunea de anulabilitate pentru a desemna nulitatea care intervine pentru nerespectarea unei condiții de legalitate de mai mică importanță” (Antonie Iorgovan, *Tratat de drept administrativ*, vol. II, Editura All Beck, București, 2002, p. 75).

Astfel, legiuitorul a înțeles să precizeze în mod expres acele elemente din conținutul actelor administrative fiscale a căror lipsă este sancționată cu nulitatea

absolută a actelor, ele fiind enumerate la art. 46 din Codul de procedură fiscală. Prin urmare, numai pentru lipsa numelui, prenumelui și calității persoanei împuternicite a organului fiscal, numelui și prenumelui ori denumirii contribuabilului, a obiectului actului administrativ sau a semnăturii persoanei împuternicite a organului fiscal, actul administrativ fiscal este lovit de nulitate absolută, vătămarea contribuabilului fiind prezumată, iar constatarea nulității putând fi efectuată chiar și din oficiu, fără a fi necesară cererea contribuabilului.

Cât privește lipsa ori înscrierea eronată a celorlalte elemente din conținutul actului administrativ fiscal, precum și nerespectarea unor reguli privind condițiile procedurale legate de emiterea actului nu este sancționată cu nulitatea absolută, ci pot determina anulabilitatea actului, așa cum s-a arătat și în literatura de specialitate (*D. Dascălu, C. Alexandru, Explicațiile teoretice și practice ale Codului de procedură fiscală*, Editura Rosetti, București, 2005, p. 129-130).

Astfel, pentru a fi lovite de nulitate (relativă), având în vedere prevederile art. 175 alin. (1) din Codul de procedură civilă coroborat cu art. 3 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal *"este lovit de nulitate dacă prin nerespectarea cerinței legale s-a adus părții o vătămare care nu poate fi înlăturată decât prin desființarea acestuia"*.

Ca atare, sunt nejustificate motivele privind aspectele de mai sus, invocate de contestatar.

1. *Referitor la nevizarea inspecției pentru unele din obligațiile fiscale supuse verificării:*

În baza avizului nr. .x./25.06.2015 contribuabilul a fost supus inspecției fiscale pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2013 impozit pe venit, 01.01.2011 – 31.12.2013 CASS și 01.01.2012 – 31.03.2015 TVA. Întucât în timpul controlului s-au constatat unele deficiențe având ca și consecință diminuarea unor impozite și taxe, s-a emis avizul de inspecție nr. .x./21.10.2015, pentru extinderea inspecției fiscale, din punct de vedere a perioadei, respectiv 01.01.2010 – 31.10.2010 impozit pe venit, 01.01.2010 – 31.10.2010 CASS și 01.10.2010 – 31.12.2011 și 01.04.2015 – 31.08.2015 pentru TVA.

Organele de inspecție prin adresa nr. MSG-AIF .x./15.03.2016 preciază că „din eroare, contribuabilului i-a fost înmănat un exemplar din avizul de inspecție nr. .x./21.10.2015 care a fost întocmit greșit, întrucât, pentru verificarea impozitului pe venit, a contribuției de asigurări sociale de sănătate și TVA, a fost cuprins și anul 2009, an fiscal care a fost deja supus verificării printr-o inspecție fiscală anterioară. Acest neajuns a fost remediat în aceeași zi când s-a observat eroarea, fiindu-i înmănat d-lui .X. avizul de inspecție cu același număr care nu mai cuprindea anul 2009, acesta fiind de acord cu corecția făcută, semnând pentru primirea avizului de inspecție fiscală în cauză.”

Contribuabilul a fost înștiințat despre data începerii inspecției fiscale, prin Avizul de inspecția fiscală înregistrat sub nr. .x. din data de 25.06.2015, data de începere înscrisă pe acesta fiind 20.07.2015. Întrucât inspecția fiscală nu a început la data înscrisă în aviz, contribuabilul a fost înștiințat în scris asupra noii date de începere a inspecției fiscale, respectiv data de 29.09.2015, prin adresa înregistrată la A.J.F.P. Mureș – Inspecție fiscală sub nr. .x./24.09.2015, comunicate contribuabilului prin poștă cu confirmare de primire în data de 29.09.2015, copia confirmării de primire fiind anexată la dosarul contestației.

Avizele de inspecție fiscale au fost emise atât pe codul de identificare fiscală al Biroului Individual Notarial .X. – RO..., cât și pe CNP-ul domnului .X. ...

Se reține că contribuabilul a fost avizat în privința extinderii inspecției fiscale pentru impozitul pe venit, CASS și taxă pe valoarea adăugată prin avizul de inspecție nr. .x./21.10.2015, înmănat contribuabilului în data de 21.10.2015.

De asemenea, acesta a fost înștiințat în scris asupra noii date de începere a inspecției fiscale, respectiv data de 29.09.2015 prin adresa nr. 4813/24.09.2015, astfel că apare ca vădit nereale susținerile acestuia privind realizarea inspecției fiscale pentru aceste impozite și contribuții în lipsa avizului și cu consemnarea unor date eronate în raportul de inspecție fiscală.

Referitor la datele înscrise eronat/lipsa CNP din procesul verbal nr. .x. din 29.09.2015, se reține că acesta a fost semnat și ștampilat de către contribuabil, domnul .X. avea posibilitatea de a semnala greșelile invocate înaintea semnării lui în vederea corectării.

2. *Referitor la procesele verbale de ridicare înscrisuri nr. .x./29.09.2015 și nr. .x./22.10.2015, precum și la procesul verbal de restituire înscrisuri din data de 21.12.2015*

Contribuabilul reclamă faptul că procesele verbale de ridicare de înscrisuri nu au fost anexate la raportul de inspecție fiscală, cu toate că în cuprinsul acestuia se face referire la aceste procese verbale.

Raportul de inspecția fiscală nr. .x./29.12.2015 conține 31 anexe, procesele verbale la care contribuabilul face referire (nr. .x./29.09.2015 și nr. .x./22.10.2015) nefiind între anexele raportului, iar punctul 106.2 din Normele metodologice nu prevede imperativ ce documente trebuie anexate la raport, lăsând la latitudinea organelor de inspecție să aprecieze relevanța documentelor întocmite în acțiunea de inspecție fiscală și să selecteze documentele care vor fi anexate la RIF.

Totodată, se reține că procedurile interne de inspecție fiscale aprobate prin Ordinul 364 din 2009 prevăd că procesul verbal de ridicare/restituire înscrisuri va fi **doar arhivat** la dosarul acțiunii de inspecție fiscală.

Referitor la copii certificate a documentelor ridicate/numerotarea acestora, atât procesele verbale de ridicare înscrisuri, cât și procesul verbal de restituire înscrisuri au fost semnate/ștampilate de către contribuabil/reprezentantul acestuia, nefiind semnalizate nici la întocmirea acestor procese verbale și nici prin contestație lipsa vreunei act prin care contribuabilul a fost vătămat, având în vedere prevederile art. 56 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, era obligația contribuabilului să sesizeze aceste probleme.

3. *Referitor la lipsa opiniei organelor de inspecție fiscală, motivată în drept, față de punctul de vedere al contribuabilului prezentat cu ocazia discuției finale, se reține faptul că la pg. 4-26 din raport sunt prezentate pe larg motivele de fapt și de drept pentru care au fost stabilite diferențele de TVA și de impozit pe venit.*

Mai mult, la Capitolul VI „Discuția finală cu contribuabilul” din raportul de inspecție fiscală, organul de control a redat observațiile contribuabilului, formulând răspuns punctual la acestea, inclusiv la punctul de vedere înregistrat la A.J.F.P. Mureș sub nr. .x./24.12.2015, precizând că: *„În urma analizării punctului de vedere și a documentelor anexate acestuia, a rezultat că, prin conținutul său, acesta nu este în măsură să combată constatările făcute și consemnate în actul de control. Argumentația regăsită în punctul de vedere al contribuabilului nu poate produce modificări ale rezultatelor inspecției fiscale. [...] Cu toate acestea, nici prin documentele anexate punctul de vedere la care s-a făcut referire, nu se face dovada utilizării autoturismelor în cauză”*

Având în vedere cele concluzionate de organul de control, temeiul de drept nu a mai fost reluată și la capitolul VI "Discuția finală cu contribuabilul", dar acest fapt nu echivalează cu lipsa motivării actului administrativ fiscal, fiind de natura să atragă nulitatea sau nevalabilitatea actului, așa cum gresit susține contestatorul. Pe de altă parte, se reține că lipsa menționării exprese a înlăturării punctului de vedere al contestatorului, precum și termenul de prezentare a acestuia sau lipsa documentelor, nu sunt de natură să pună contribuabilul în imposibilitatea combaterii efective a măsurilor dispuse de organele de inspecție fiscală, dovadă fiind însăși contestația formulată motivată în fapt și în drept.

Faptul că unele anexe nu au fost atașate la Raportul de inspecție fiscală, se reține că aceste anexe reprezintă copii după facturi, dispoziții de autorizare a folosirii autoturismelor, fișe de posturi, a documentelor contabile precum și acte care au fost solicitate/semnate de la/de către contribuabil în timpul inspecției.

Totodată, susținerea contestatarului privind vătămarea sa prin neadministrarea mijloacelor de probă în emiterea deciziei de impunere este neîntemeiată, având în vedere considerentele reținute la pct. 3.2, pct. 3.3 și 3.4 din prezenta decizie.

De asemenea, nici afirmațiile referitoare la competența organelor de inspecție fiscală privind verificarea CASS și emiterea deciziilor de impunere pentru perioade fiscale anterioare datei de 01.01.2012 nu sunt întemeiate având în vedere pct. (3) din art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003.

În concluzie, aspectele anterior prezentate nu sunt de natură să conducă la anularea raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere contestată, având în vedere prevederile art. 46 din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar actul administrativ fiscal contestat conține elementele a căror lipsă ar fi determinat nulitatea sa.

Față de cele anterior prezentate rezultă că deciziile de impunere nr. .x1./29.12.2015 și nr. .x2./29.12.2015 cuprind toate elementele prevăzute de legislația în vigoare, inclusiv cele prevăzute la art. 43 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, susținerile domnului .X. fiind nejustificate și vădind o interpretare formalistă a dispozițiilor legale aplicabile, în condițiile în care și-a motivat contestația formulată, drept pentru care contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

3.2 Referitor la diferențele de impozit pe venit stabilite suplimentar și accesoriile aferente diferențelor de impozit pe venit:

Biroul individual notarial .X. funcționează, în baza autorizației nr. .x./C din 2004 eliberată de Ministerul Justiției, având sediul profesional în X, str. X, nr. x, jud. Mureș.

Organele de control din cadrul AJFP Mureș au efectuat control la B.I.N. .X., care s-a finalizat prin încheierea Raportului de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, emisă pe numele persoanei fizice .X., prin care s-au stabilit următoarele obligații de plată:

Pentru anul 2010:

- .x5. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x6. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x7. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2011:

- .x11. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x12. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x13. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2012:

- .x17. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x18. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x19. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Pentru anul 2013:

- .x23. lei = diferență de impozit pe venit (în plus);
- .x24. lei = dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- .x25. lei = penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

Potrivit constatărilor organelor de control, o serie de cheltuieli înregistrate de birou notarial ca fiind deductibile sunt, în fapt, nedeductibile fiscal, după cum urmează:

Pentru perioada 01.01.2010 – 31.12.2010:

Din totalul cheltuielilor nedeductibile în sumă de .x102. lei, biroul notarial argumentează numai următoarele cheltuieli nedeductibile în sumă totală de .x103. lei:

- .x104. lei – amortizări calculate în plus de către biroul notarial pentru următoarele mijloace fixe: autoturism Autoturism 6 și Autoturism 3;
- .x105. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismului Autoturism 3;
- .x87. lei – plata achiziției laptop Notebook Acer;

Cu privire la cheltuielile în sumă de .x106. lei reprezentând înregistrarea dublă a facturii nr. .x107. lei emisă de .R. SRL în Registrul jurnal de încasări și plăți, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și drept pe care se întemeiază contestația formulată.

Pentru perioada 01.01.2011 – 31.12.2011:

Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de .x82. lei, se prezintă după cum urmează:

- .x108. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismul Autoturism 3;
- .x109. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismului Autoturism 3;
- .x110. lei – diferență între valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea autoturismului Autoturism 3;
- .x61. lei - plata achiziției comodă Ixus cafea;
- .x111. lei – plata achiziției mașina de spălat LG și frigider Arctic D306;
- .x67. lei – amortizări calculate pentru Televizor LED 3D Samsung;
- .x69. lei - plata achiziției ochelari 3D adulți cu acumulator și HDD portabil;
- .x112. lei - plata achiziției impozit auto;
- .x70. lei - plata achiziției pilotă, față de pernă, cearșaf protecție saltea, umerase, sacoșă și becuri economice;
- .x113. lei - plata taxă participare eveniment .C.;
- .x114. lei - plata cazare servicii turistice;
- .x115. lei - plata achiziției perie de păr, consolă & jocuri;
- .x64. lei - plata achiziției combină frigorifică Beko DBK346X+;
- .x116. lei - plata achiziției hotă hansa, filtru hotă, mașina de spălat rufe Candy GO 4106, furtun alimentare mașină de spălat, garanție;
- .x117. lei – recalcularea cheltuielilor cu amortizare urmare neacceptării TVA aferentă achiziționării autoturismului Autoturism 1.

Pentru perioada 01.01.2012 – 31.12.2012:

Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de .x118. lei (inclusiv majorarea cheltuielilor cu suma de .x119. lei, reprezentând pierdere fiscală aferentă anului 2011), se prezintă după cum urmează:

- .x120. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismele AUTOTURISM 5, Autoturism 2, AUTOTURISM 4 și Autoturism 4;
- .x121. lei – plata achiziție piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismelor AUTOTURISM 5 și Autoturism 2;
- .x122. lei – diferență între valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea autoturismelor Autoturism 1 și AUTOTURISM 4;
- .x68. lei – amortizări calculate pentru Televizor LED 3D Samsung;
- .x78. lei - plata achiziție pantofi;
- .x123. lei – recalcularea cheltuielilor cu amortizare urmare neacceptării TVA aferentă achiziționării autoturismului Autoturism 1.

Pentru perioada 01.01.2013 – 31.12.2013:

Situația cheltuielilor nedeductibile în sumă totală de .x124. lei, se prezintă după cum urmează:

- .x125. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismele AUTOTURISM 5, Autoturism 2 și Autoturism 4;
- .x126. lei – plata achiziție piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismelor AUTOTURISM 5, Autoturism 2 și Autoturism 4;
- .x68. lei – amortizări calculate pentru Televizor LED 3D Samsung.
- .x119. lei reprezentând compensarea pierderii declarate în anul 2011, aceeași sumă fiind compensată și prin includerea în categoria cheltuielilor deductibile aferente anului 2012.

3.2.1. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de .x127. lei (.x87. lei + .x61. lei + .x111. lei + .x128. lei + .x129. lei + .x112. lei + .x113. lei + .x130. lei + .x64. lei + .x116. lei):

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații este sa se pronunțe dacă contribuabilul are dreptul de a deduce cheltuielile în sumă totală de .x127. lei, în condițiile în care nu a făcut dovada că aceste cheltuieli sunt aferente veniturilor realizate.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, următoarele cheltuieli efectuate în perioada 2010 – 2013, în sumă totală de .x127. lei, au fost considerate nedeductibile fiscal, întrucât contribuabilul nu a făcut dovada că sunt efectuate în scopul realizării de venituri:

- .x87. lei - plata achiziție laptop Notebook Acer AS5741G-434G64Mn;
- .x61. lei - plata achiziție comodă Ixus cafea;
- .x111. lei – plata achiziție mașina de spălat LG și frigider Arctic D306;
- .x128. lei - amortizarea aferentă televizorului LED 3D Samsung;
- .x129. lei - plata achiziție ochelari 3D adulți cu acumulator;
- .x112. lei - plata impozit auto;
- .x113. lei - plata taxă participare eveniment .C.;
- .x130. lei - plata achiziție perie de păr;
- .x64. lei - plata achiziție combină frigorifică Beko DBK346X+;
- .x116. lei - plata achiziție hotă hansa, filtru hotă, mașina de spălat rufe Candy GO 4106, furtun alimentare mașină de spălat, garanție;

În drept, conform art. 48 din Legea nr. 571/2013 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37 din HG nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în perioada 2010 - 2013:

„Art. 48 - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și **cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.** [...]

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

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

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz; [...]"

(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;**"

Norme metodologice

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

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 [...]"

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc **cumulativ** următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

A. Referitor la cheltuielile în sumă de .x87. lei - plata achiziție laptop Notebook Acer (2010);

Organele de inspecție nu au acordat deductibilitate cheltuielii aferentă achiziționării unui laptop marca Acer, pe motivul că factura nr. .x./31.07.2010 prin care a fost achiziționat acest produs, a fost emisă pe numele persoanei fizice .X., astfel acest bun a fost achiziționat în scop personal.

Contestatarul susține că laptopul este utilizat de titularul biroului notarial în activitatea de prestări servicii, produsul a fost înregistrat în contabilitatea contribuabilului ca mijloc fix, amortizarea fiscală s-a calculat începând cu luna august 2010, iar organele fiscale prin neacceptarea cheltuielii în sumă totală de .x87. lei, au ignorat faptul că în

anul 2010 a fost înregistrată la categoria cheltuielilor deductibile doar suma suma de .x88. lei, aplicând regimul de amortizare liniară.

Totodată, afirmă că valoarea rămasă neamortizată la data de 31.12.2010 aferentă laptopului în cuantum de .x89. lei, calculată ca diferență între valoarea de intrare a mijlocului fix și cheltuielile cu amortizarea incluse pe costuri în perioada august-decembrie 2010 a fost impozitată atât de organul fiscal prin Declarația anuală de venit-regularizări, cât și de organele de inspecție fiscală și prezintă în susținerea acestei afirmații un extras din registrul de încasări și plăți (anexa 8), din care rezultă următorul mod de calcul:

$$\text{venit impozabil} = \text{venituri} - \text{cheltuieli} + \text{mijloace fixe}$$

În care veniturile reprezintă total încasări în numerar și prin bancă în sumă de .x131. lei, cheltuielile reprezintă total plăți în numerar și prin virament bancar în sumă de .x132. lei, iar mijloacele fixe reprezintă valoarea totală a mijloacelor fixe achiziționate în cursul anului 2010 în sumă de .x133. lei;

Referitor la susținerile contestatarului, prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, organul de inspecție precizează că își mențin punctul de vedere exprimat în raportul de inspecție fiscală privind nedeductibilitatea acestei cheltuieli, iar cu privire la faptul că valoarea totală de .x87. lei a fost considerată integral nedeductibilă fiscal pentru anul 2010, cu toate că contribuabilul a dedus cheltuielile prin amortizare, propun recalcularea accesoriilor aferente acestor cheltuieli nedeductibile fiscal.

Referitor la modul de lucru al contribuabilului, organul de soluționare constată că la momentul achiziției mijloacelor fixe amortizabile, biroul notarial înregistrează la rubrica de plăți întreaga valoare a bunului și deduce lunar amortizarea aferentă, în totalul plăților efectuate (cheltuielilor) fiind inclusă și valoarea mijloacelor fixe amortizabile, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală au ajustat diferența dintre venitul și cheltuieli cu această valoare.

Astfel, din registrul de încasări și plăți aferent lunii august 2010, se constată că contestatarul a înregistrat la prima poziție achiziția laptopului în valoare de .x87. lei, sumă care este inclusă în totalul cheltuielilor aferente anului 2010 și că începând cu luna august 2010 contribuabilul mai înregistrează lunar amortizarea aferentă acestui mijloc fix în sumă de .x134. lei.

Prin urmare, deoarece prin modul său de lucru contribuabilul a inclus în valoarea cheltuielilor totale atât valoarea integrală a mijlocului fix, cât și ratele de amortizare, se constată că era obligația sa să corecteze cheltuielile cu valoarea integrală a mijlocului fix amortizabil.

Astfel, susținerea privind dubla impozitare nu poate fi reținută, întrucât contestatarul nu a justificat cu documentele prezentate existența unei astfel de situații.

Referitor la invocarea art. 72 alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, în cazul contribuabilului sunt incidente prevederile art. 72 alin. (1) lit. c), potrivit căruia:

*„Art. 72 - (1) Orice persoană sau entitate care este subiect într-un raport juridic fiscal se înregistrează fiscal primind un cod de identificare fiscală. **Codul de identificare fiscală este:** [...]*

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

d) pentru persoanele fizice, altele decât cele prevăzute la lit. c), codul numeric personal atribuit potrivit legii speciale; [...]

(2) În scopul administrării impozitului pe venit, în cazul persoanelor fizice care sunt contribuabili potrivit titlului III privind impozitul pe venit din Codul fiscal, codul de identificare fiscală este codul numeric personal.

(3) În cazul persoanelor sau al entităților prevăzute la alin.(1) lit. a), c) și e), atribuirea codului de identificare fiscală se face exclusiv de către organul fiscal din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală, pe baza declarației de înregistrare fiscală depuse de aceste persoane sau entități.

Astfel, se reține că articolul invocat de contestator vizează administrarea impozitului pe venit, cât și a CASS, iar în cazul biroului notarial, nefiind vorba de legi speciale, codul de identificare fiscală este codul de înregistrare fiscală atribuit de organul fiscal și nu CNP-ul persoanei fizice așa cum în mod eronat precizează contribuabilul. În plus, articolul invocat nici nu era în vigoare în anul 2010, astfel aceste afirmații sunt neîntemeiate și nu pot fi reținute în soluționarea contestației.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei nici motivația că inspecția fiscală anterioară n-a constatat nereguli în privința taxei pe valoarea adăugată a facturii nr. .x./31.07.2010, atâta timp cât contribuabilul știa despre motivul neacceptării deducerii, totuși nu a făcut dovada corectării facturii până la finalizarea inspecției din 2015 potrivit art. 159 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, (valabil pentru anul 2015) cu toate că avea drept până la 5 ani consecutivi, începând cu data de 1 ianuarie a anului care urmează celui în care a luat naștere dreptul de deducere, și nici la depunerea contestației potrivit art. 276 alin. (4) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

B. Referitor la cheltuielile în sumă totală de .x135. lei, din care .x61. lei - plata achiziție comodă Ixus cafea (2011); .x111. lei – plata achiziție mașina de spălat LG și frigider Arctic D306 (2011); .x64. lei - plata achiziție combină frigorifică Beko DBK346X+ (2011); .x116. lei - plata achiziție hotă hansa, filtru hotă, mașina de spălat rufe Candy GO 4106, furtun alimentare mașină de spălat, garanție (2011);

Potrivit mențiunilor contribuabilului, aceste bunuri puteau fi identificate la sediul acestuia, utilizate în legătura cu activitatea biroului notarial.

Prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, organul fiscal precizează că aceste bunuri nu au fost identificate la sediul contribuabilului, menționând că a fost vizitat spațiul utilizat de BNP, în prezența d-lui .X., ocazie cu care au fost identificate mai multe bunuri printre care un aragaz, o mașină de spălat, centrală termică, termopane, precum și parchet, iar pentru cheltuielile cu achiziția acestor bunuri fiind acceptată deducerea.

Cu privire la mașinile de spălat, se reține că, cu toate că organul de inspecție a acordat deductibilitatea cheltuielii aferente achiziționării mașinii de spălat aflat la sediul contribuabilului, achiziționat cu factura nr. .x./14.12.2010, au mai fost achiziționate 2 mașini de spălat, respectiv o mașină de spălat marca LG, model F125LD și o mașină de spălat rufe marca Candy, model GO 4106, potrivit facturilor nr. .x./08.01.2011 și nr. .x./13.09.2011, pentru care n-au fost acceptate deductibilitatea cheltuielilor.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor aferente achiziționării de frigidere/combine frigorifice, rezultă că organele fiscale n-au identificat produse de acest gen la sediul contribuabilului cu ocazia inspecției fiscale, astfel nu au acceptat deductibilitatea cheltuielilor aferente achiziționării a frigiderului Arctic D306 și a combinei frigorifice Beko DBK346X+, în sumă de .x62. lei și .x64. lei, potrivit facturilor nr. .x./08.01.2011 și nr. .x./03.09.2011.

Contribuabilul menționează despre frigiderul Arctic D306, achiziționat în data de 08.01.2011, că „constituie primul produs de acest fel (și ultimul deoarece nu a mai fost făcută o achiziție de acest tip), contrar susținerilor organelor de inspecție fiscală.”

Totodată, se retine ca în data 03.09.2011 a fost achiziționată o combină frigorifică, despre care contribuabilul menționează că „constituie primele achiziții de acest fel”, produsele având caracteristici identice.

De asemenea, din analiza registrului jurnal de încasări și plăți aferentă anului 2012, rezultă că la data de 12 martie și 7 octombrie contribuabilul a achiziționat produse electrocasnice în valoare de .x136. lei și un încă un frigider în valoare de .x137. lei conform facturii nr. .x., produse pentru care au fost acordat drept de deducere.

Cu privire la deductibilitatea cheltuielilor aferente achiziționării a produselor hotă hansa, filtru hotă și comodă cafea, aceste produse n-au fost identificate cu ocazia inspecției, după cum rezultă din adresa mai sus menționată.

C. Referitor la cheltuielile în sumă totală de .x138. lei , din care .x113. lei - plată taxă participare eveniment .C. (2010); .x129. lei - plata achiziție ochelari 3D adulți cu acumulator (2011); .x130. lei - plata achiziție perie de păr (2011);

Potrivit mențiunilor contribuabilului:

- produsul ochelari 3D este în proprietatea biroului notarial și este utilizat de către titularul biroului notarial atât la sediu cât și în deplasări pentru redactarea și citirea actelor notariale, întrucât acest tip de ochelari asigură o bună vedere și protecție a ochilor;

- participarea la evenimentul organizat de Asociația .C. România, ocazia cu care s-au prezentat modelele de mașini marca ..., programe privind îmbunătățirea parametrilor tehnici ale acestor mașini, precum și modul de întreținere ale acestora, este justificată întrucât în proprietatea biroului notarial există un autoturism de această marcă și urma să fie achiziționat și al doilea, care de altfel s-a și realizat la data de 23.12.2012;

- peria rotativă fiind deductibilă fiscal întrucât constituie un produs igienic aflat la biroul notarial.

Prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, organul fiscal precizează că aceste bunuri/servicii nu au legătură cu activitatea desfășurată de biroul notarial.

În solutionarea cauzei se reține că după cum rezultă din actele atacate, organul fiscal a acceptat la deducere cheltuielile aferente unor ochelari de protecție achiziționate prin facturile nr. .x., nr. .x. și nr. .x. în valoare totală de .x138. lei (conform registrul jurnal încasări și plăți – luna august 2013).

Mai mult, din analiza registrului jurnal de încasări și plăți aferentă anilor 2010 - 2013, rezultă că contribuabilul a achiziționat ochelari de protecție în valoare totală de .x139. lei potrivit facturilor nr. .x./10.04.2010, nr. .x./15.11.2012, nr. .x./02.05.2013, nr. .x./24.08.2013 și nr. .x./25.08.2013, pentru care au fost acordat drept de deducere.

Invocarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu achiziționarea serviciilor de participare eveniment, pe motiv că acestea au fost achiziționate în interesul biroului notarial, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, întrucât art. 71 alin. (1) din Legea notarilor publici și a activității notariale nr. 36/1995 prevede că notarul public are obligația să participe la ședințele organelor de conducere din care face parte, la ședințele Adunărilor generale ale Camerelor, să participe la manifestări profesionale organizate de Uniune, de Camere și de alte organizații interne și internaționale având scopuri și principii similare, precum și la programe de pregătire profesională organizate de INR, potrivit regulamentului de organizare și funcționare aprobat de Consiliul Uniunii,

iar participarea la un astfel de eveniment nu are legătură cu obiectul profesiei de notar, necontribuind în mod direct la realizarea veniturilor.

Or, conform dispozițiilor legale mai sus invocate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie efectuate **în interesul direct al activității**, având legătură cu obiectul profesiei de notar și **contribuind în mod direct la realizarea veniturilor**.

În acest sens, cheltuielile efectuate în vederea destinderii personalului biroului notarial, sunt în folosul persoanelor respective și nicidecum în folosul biroului notarial și nici nu contribuie în mod direct la realizarea veniturilor, nefiind cheltuieli indispensabile fără de care biroul notarial nu poate funcționa.

Astfel cum s-a reținut anterior, cheltuielile de achiziționare nu pot fi deductibile atunci când sunt efectuate în interesul propriu al angajaților și nu în interesul direct al biroului notarial, acestea necontribuind în mod direct la realizarea veniturilor și nefiind cheltuieli indispensabile fără de care biroul notarial nu poate funcționa.

D. Referitor la cheltuielile în sumă de .x112. lei – impozit auto pentru domnul .X.;

Contribuabilul precizează că suma de .x112. lei achitată cu chitanța nr. .x./23.03.2011 (anexa nr.14) constituie diferență de impozit mijloace de transport an 2010, proprietatea biroului notarial și este deductibilă fiscal la calculul venitului net impozabil, iar faptul că documentul de plată a fost emis pe numele persoanei .X. cu domiciliul în X, str. X, nr. x, CNP ... nu constituie motiv de anulare a dreptului de deducere a cheltuielilor aferente, întrucât în cazul impozitului pe venit și a contribuției la asigurările sociale de sanitate, contribuabil este persoana cu datele de identificare prezentate.

Totodată, menționează că aceeași dată au fost emise pe numele contribuabilului cu domiciliul în X, str. X, nr. x, CNP ... chitanțele nr. .x. în valoare de .x140. lei (anexa nr. 15) și nr. .x. în valoare de .x141. lei (anexa nr.16), ambele reprezentând impozit mijloace de transport acceptate la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală (cu toate că au fost emise pe CNP și adresa de domiciliu) așa cum rezultă din registrul jurnal de încasări și plăți.

Tratamentul fiscal, în ceea ce privește regimul deductibilității cheltuielilor trebuie să fie aplicat în mod corect și unitar, iar în trei situații similare, aceeași echipă de control adoptă două soluții diferite și anume, pentru una din situații nu se acordă dreptul de deducere a cheltuielilor, iar pentru celelalte două situații se acordă dreptul de deducere a cheltuielilor.

În speță devin aplicabile prevederile H.G. nr. 44/2004 - Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal la art. 229 valabil în anul 2011:

„229. Rolul nominal unic reprezintă fișa unică a contribuabilului care conține elementele de identificare, precum și creanțele bugetare ale acestuia la nivelul comunei, orașului, municipiului sau sectorului municipiului București, individualizată printr-un număr de rol, începând cu nr. 1 și până la numărul care asigură înregistrarea tuturor contribuabililor. Se recomandă, în special, la unitățile administrativ-teritoriale cu un număr mare de contribuabili să se deschidă registre de rol nominal unic pentru persoane fizice și registre de rol nominal unic pentru persoane juridice. [...]

231. Este interzisă atribuirea de două sau mai multe numere de rol aceleiași contribuabil la nivelul aceleiași comune, aceleiași oraș, municipiu sau sector al municipiului București, după caz. [...]

233. Pentru urmărirea creanțelor fiscale la domiciliul sau sediul contribuabililor, după caz, în funcție de condițiile specifice fiecărei unități administrativ-teritoriale sau fiecărui sector al municipiului București, se utilizează extrasul de rol, model stabilit potrivit pct. 256, în care se înregistrează date din registrul de rol nominal unic. [...]

235. Registrul de rol nominal unic se deschide pe o perioadă de 5 ani, având realizată, în mod obligatoriu, corespondența la nivelul aceleiași autorități a administrației publice locale atât cu rolul nominal unic pentru perioada anterioară, cât și cu cel al poziției din registrul agricol ce îl privește pe contribuabilul respectiv.

236. În situația în care în perioada anterioară contribuabilul în cauză nu a avut deschis rol nominal unic, se face mențiunea "rol nou".

237. Codul de identificare fiscală - codul numeric personal/numărul de identificare fiscală/codul de înregistrare fiscală/codul unic de înregistrare și adresa domiciliului fiscal, precum și a clădirilor și terenurilor deținute în proprietate/administrare/folosință, potrivit pct. 18, reprezintă elemente de identificare a contribuabilului, care se înscriu, în mod obligatoriu, în orice act translativ al dreptului de proprietate, în registrul de rol nominal unic, în registrul agricol, în matricole, în declarațiile fiscale, în procesele-verbale pentru stabilirea impozitelor și taxelor locale, în certificatele fiscale, în chitanțele pentru creanțe ale bugetelor locale, în actele de control, precum și în orice alte documente asemănătoare.”

Din analiza chitanțelor nr. .x. (48), nr. .x. (240) și nr. .x. (237) din data de 29.03.2011, emise de Direcția Economică – Serv. Stabilire și Încasare Impozite și Taxe – X, depusă în susținerea contestației cu privire la acest aspect, rezultă următoarele:

- B.N.P. .X. este evidențiat la unitatea administrativ-teritorială sus menționată sub numărul rol nominal unic .x1.;

- persoana fizică .X. este evidențiată la unitatea administrativ-teritorială sub numărul rol nominal unic .x2..

Astfel, rezultă că în fișa unică a contribuabilului care conține elementele de identificare și în care sunt evidențiate bunurile și creanțele bugetare ale acestuia, bunurile sunt identificate separat, respectiv se întocmește separat câte o fișă pentru cele achiziționate pe numele persoanei fizice și pentru cele în numele biroului notarial.

Afirmațiile contribuabilului cum că mijloacele de transport pentru care a plătit impozitul, sunt în proprietatea biroului notarial, nu sunt întemeiate, atâta timp cât prevederile sus invocate precizează clar că este interzisă atribuirea de două sau mai multe numere de rol aceleiași contribuabil, rezultând că mijloacele de transport pentru care a fost achitat suma de .x112. lei cu titlu de diferență impozit mijloace de transport, nu sunt în proprietatea biroului notarial, ci în proprietatea personală al domnului .X., drept pentru care aceste cheltuieli nu sunt cheltuieli deductibile.

E. Referitor la cheltuielile cu amortizarea aferente televizorului LED 3D Samsung în sumă totală de .x142. lei (.x67. lei - calculat pentru anul 2010, .x68. lei – calculat pentru anul 2011 și .x68. lei - calculat pentru anul 2013);

Conform dispozițiilor art. 48 din Codul fiscal, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin

documente, să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite și să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz.

Totodată, potrivit prevederilor mai sus invocate, nu sunt cheltuieli deductibile bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contribuabilului referitoare la faptul că produsul putea fi identificat la sediul acestuia și a fost destinat pentru vizionarea diverselor programe TV de către clienți în sala de așteptare, având în vedere următoarele considerente:

- prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017 completare la referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție precizează că produsul nu a fost identificat la sediul contribuabilului;

- din analiza facturii nr. .x./15.01.2011 rezultă că televizorul model **Samsung UE46C8000 LED TV 3D Full HD** achiziționat, despre care contribuabilul afirmă că a fost destinat pentru vizionarea diverselor programe TV de către clienți în sala de așteptare, este un televizor cu facilități 3D, care permite vizionarea imaginilor în format tridimensional cu ajutorul unor ochelari speciali.

Astfel, se reține că natura activității desfășurată de biroul individual notarial nu presupune utilizarea acestui tip de televizor, achiziția efectuată neconcurând în mod direct la realizarea veniturilor.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei argumentele contribuabilului privind acest capăt de cerere, având în vedere că simpla achiziție a produselor/serviciilor de către contestatarul **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 49 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru că o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă acestor achiziții.

Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.**

Prin urmare, cheltuielile de mai sus, nu pot fi catalogate ca având o destinație exclusivă desfășurării activității notariale, câtă vreme contribuabilul nu a prezentat o altă situație de fapt prin care să combată sau să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, drept pentru care pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x143. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x127. lei, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată.

3.2.2. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de .x144. lei (.x72. lei + .x114. lei + .x145. lei + .x80. lei):

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații este să se pronunțe dacă cheltuielile în sumă de .x144. lei înscrise în anexa 4 la actul de control sunt nedeductibile fiscal, în condițiile în care organele de inspecție în urma reanalizării acestor cheltuieli propun diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar.

În fapt, prin raportul de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 pentru anii 2011 și 2012 s-a stabilit o bază suplimentară de .x144. lei formată din următoarele sume:

- .x72. lei - plata achiziție pilotă, față de pernă, cearșaf protecție saltea;
- .x114. lei - plata cazare servicii turistice;
- .x145. lei - plata achiziție consolă & jocuri;
- .x80. lei - plata achiziție pantofi.

Prin contestație petentul susține că în mod eronat a fost stabilită baza suplimentară de .x144. lei.

Urmare reanalizării aspectelor sesizate prin contestație, prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG 2 .x./03.05.2017, organele de inspecție fiscală precizează următoarele:

- „pentru anul 2011 a fost înregistrată pierdere, iar cheltuielile de protocol în sumă de .x146. lei au fost considerate nedeductibile fiscal de către contribuabil, în aceste cheltuieli de protocol fiind inclusă și suma de .x77. lei (.x72. lei + .x147. lei + .x73. lei + .x148. lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal la control. Această stare de fapt rezultă din situația privind cheltuielile de protocol aferente anului 2011, cuprinsă în anexa nr. 18 la completarea la contestație, situație care nu a fost prezentată în timpul controlului, având în vedere că rezultatul fiscal pentru anul 2011 a fost pe pierdere iar contribuabilul nu avea drept de deducere pentru cheltuieli de protocol;

- de asemenea, pentru anul 2012, contribuabilul a stabilit cheltuielile de protocol nedeductibile fiscal, în care au fost incluse parțial și o parte din cheltuielile considerate nedeductibile la control, respectiv suma de .x80. lei.

Drept urmare, cu suma de .x149. lei (.x150. lei + .x80. lei) se va diminua baza impozabilă stabilită suplimentar pentru anii 2011 și 2012, urmând a fi recalculat efectul fiscal în ceea ce privește impozitul pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate cu accesoriile aferente.”

Suma de .x80. lei, reprezintă contravaloarea parțială a facturii nr. .x./29.09.2012, prin care au fost achiziționate două perechi de pantofi, valoarea totală a achiziției fiind .x78. lei.

Contribuabilul susține că suma de .x78. lei a fost înregistrată la categoria cheltuielilor de protocol, după cum rezultă din registrul jurnal de încasări și plăți aferent anului 2012 (anexa nr. 34, 35 și 36 la RIF), iar din totalul cheltuielilor de protocol în sumă de .x84. lei, .x151. lei (.x80. lei + protocol cu TVA .x152. lei) reprezintă cheltuieli nedeductibile, sumă ce nu a fost evidențiată în declarația formular 200.

În drept, potrivit art. 113 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Art. 113 - (1) Inspecția fiscală reprezintă activitatea ce are ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor în legătură cu stabilirea obligațiilor fiscale de către contribuabil/plătitor, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impozitare și a situațiilor de fapt aferente, stabilirea diferențelor de obligații fiscale principale.

(2) în scopul efectuării inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală procedează la: [...]

i) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de obligația fiscală principală declarată de către contribuabil/plătitor și/sau stabilită, după caz, de organul fiscal;

Prin urmare, în cadrul inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală au obligația stabilirii corecte a bazei de impunere, precum și a obligațiilor fiscale principale și a accesoriilor aferente acestora.

Se reține că în cuprinsul adresei sus menționată este înscris greșit suma de .x147. lei, reprezentând contravaloarea facturii nr. .x./07.07.2011, suma corectă fiind .x72. lei, astfel suma totală corectă cu ce se va diminua baza impozabilă stabilită suplimentar pentru anii 2011 și 2012 este .x144. lei (.x72. lei + .x72. lei + .x73. lei + .x148. lei + .x80. lei).

Având în vedere starea de fapt constatată urmare analizării aspectelor sesizate prin contestație și a prevederilor legale de mai sus, precum și precizările aduse de organele de inspecție fiscală prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. BVR_REG 2 .x./03.05.2017, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.” urmează a se admite contestația pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar în mod eronat de către organele de inspecție fiscală în sumă de .x153. lei, aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x144. lei.

3.2.3. Referitor la cheltuielile în sumă de .x154. lei, reprezentând diferență între valoarea totală a perechilor de pantofi înregistrate pe cheltuieli și cheltuielile considerate de contestatar ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe venit

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații este să se pronunțe dacă produsele achiziționate pot fi considerate cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul venitului impozabil, în condițiile în care nu se încadrează la produse de mică valoare ce pot fi acordate în mod obișnuit sub formă de cadouri în cadrul acțiunilor de protocol.

În fapt, contestatarul prin factura nr. .x./29.09.2012 a achiziționat de la firma .D. S.R.L. două perechi de pantofi în valoare de .x78. lei + TVA.

Biroul notarial a inclus această cheltuială pe lista de protocol aferentă anului 2012, iar din totalul cheltuielilor de protocol a considerat nedeductibilă suma de .x80. lei.

Organele de inspecție fiscală au stabilit că aceste cheltuieli nu sunt deductibile întrucât sunt bunuri achiziționate de către contribuabil în scop personal.

Prin contestația formulată contribuabilul susține că în ipoteza în care organele de inspecție fiscală pentru anul 2011 au stabilit o diferență dintre venitul brut și cheltuielile deductibile (altele decât cheltuielile de protocol), atunci aveau obligația recalculării limitei deductibilității cheltuielilor de protocol potrivit prevederilor art. 48, alin. (5), lit. b) și alin. (6) din Codul fiscal, pe cale de consecință, cheltuielile de protocol evidențiate de contribuabil ar fi fost integral deductibile.

În drept, potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 48 – (5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: [...]

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

De asemenea, se reține faptul că la pct. 39 din Normele metodologice date în aplicarea Titlului III din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile de protocol sunt considerate drept „**cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii**”, iar la art. 128 alin. (8) lit. f) din Codul fiscal se circumstanțiază valoarea acestora, respectiv „acordarea de bunuri de mică valoare, în mod gratuit, în cadrul acțiunilor de [...] protocol/reprezentare”.

Totodată, art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare consacră principiul prevalenței economicului asupra juridicului, stabilind că „*La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției.*”

Rezultă că, pentru a fi considerate drept cheltuieli de protocol deductibile limitat la calculul venitului impozabil, acestea trebuie să se refere la cadouri, tratații și mese de mică valoare, acordate partenerilor de afaceri ai contribuabilului, astfel încât acestea să aibă legătură cu activitatea contribuabilului și, implicit, cu veniturile ce urmează a fi obținute în urma acțiunilor de protocol.

Pe de altă parte, se reține că încadrarea unor cheltuieli efectuate pentru personalul biroului notarial în categoria cheltuielilor de protocol nu este justificată, deoarece nici o reglementare nu permite posibilitatea efectuării unor cheltuieli de protocol pentru salariații proprii, astfel că produsele achiziționate nu au nicio legătură cu cheltuielile de protocol analizate la acest capăt de cerere.

În consecință, având în vedere cele anterior prezentate, se reține că bunurile achiziționate nu se încadrează în categoria produselor de mică valoare ce pot fi acordate în mod obișnuit sub formă de cadouri în cadrul acțiunilor de protocol partenerilor de afaceri ai contribuabilului, contestația urmând a fi respinsă ca neîntemeiată pentru **diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x142. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x154. lei.**

3.2.4. Referitor la cheltuielile în sumă totală de .x143. lei (.x144. lei + .x145. lei + .x146. lei + .x147. lei):

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. Brașov se poate pronunța asupra diferenței suplimentare de impozit pe venit stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă starea de fapt fiscală și nici organele de inspecție nu s-au pronunțat cu privire la afirmațiile contribuabilului.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, următoarele cheltuieli efectuate în anul 2011, în sumă totală de .x143. lei, au fost considerate nedeductibile fiscal, întrucât contribuabilul nu a făcut dovada că sunt efectuate în scopul realizării de venituri:

- .x144. lei - plata achiziție Hard Disk Drive portabil 500GB;
- .x145. lei - plata achiziție umerășe pentru fuste;
- .x146. lei – plata achiziție sacoșă hârtie;
- .x147. lei - plata achiziție becuri economice cu intensitate reglabilă;

Contribuabilul afirmă că hard disc-ul de memorie putea fi identificat la sediul contribuabilului și este necesar biroului notarial pentru stocarea și păstrarea datelor de pe calculatoarele și laptopurile din dotare, umerășele sunt utilizate la birou, iar becurile au fost montate pe rând la biroul notarial.

Prin adresa nr. .x./17.02.2017 organul de soluționare a contestației a solicitat punctul de vedere al organelor de inspecție asupra completărilor depuse la contestație de către contribuabil, fără ca prin adresele de răspuns acesta să se pronunțe cu privire la aceste cheltuieli.

În drept, potrivit art. 7 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.”

De asemenea, potrivit pct. 3.4. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin OPANAF nr. 3.741/2015 din 23 decembrie 2015:

„Referatul cu propuneri de soluționare cuprinde precizări privind îndeplinirea condițiilor de procedură, mențiuni privind sesizarea organelor de urmărire și cercetare penală, după caz, mențiuni cu privire la starea juridică a societății, precum și propuneri de soluționare a contestației, având în vedere toate argumentele contestatorului și documentele în susținere; [...]”

În consecință, având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă cu claritate situația de fapt, iar față de precizările biroului notarial formulate ulterior inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat, organul de soluționare a contestațiilor neputându-se pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor suplimentare în baza documentelor existente la dosarul cauzei, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015.

Pe cale de consecință, urmează a se desființa Decizia de impunere nr. .x2./29.12.2015, pentru **diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x148. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x143. lei**, urmând ca organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice Brașov, prin altă echipă decât cea care a întocmit actul administrativ fiscal contestat, să procedeze la o nouă verificare, în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu reținerile din prezenta decizie și de argumentele contestatoarei.

3.2.5. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de .x149. lei (.x150. lei + .x151. lei):

Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul soluționare contestații din cadrul D.G.R.F.P. Brașov se poate pronunța asupra diferenței suplimentare de impozit pe venit stabilită de organele de inspecție fiscală, în condițiile în care prin raportul de inspecție fiscală ce a stat la baza emiterii deciziei de impunere organul fiscal a reținut că biroul notarial a înregistrat eronat o serie de cheltuieli aferente

autoturismelor pentru care nu se face dovada utilizării de către biroul notarial, fără ca din documentele existente la dosarul cauzei să rezulte o situație clară cu privire la alocarea autoturismelor/utilizator/periodă, iar organul fiscal nu s-a pronunțat cu privire la susținerile contestatarului referitor la aceste aspecte contestate.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, întrucât biroul notarial individual nu a făcut dovada utilizării autoturismelor în interesul activității, au fost considerate nedeductibile fiscal următoarele cheltuieli efectuate în perioada 2010 – 2013, în sumă totală de .x149. lei:

- .x104. lei – amortizări calculate în plus de către biroul notarial pentru următoarele mijloace fixe: autoturism AUTOTURISM 6 și Autoturism 3 (2010);
- .x105. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismului Autoturism 3 (2010);
- .x108. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismul Autoturism 3 (2011);
- .x152. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismului Autoturism 3 (2011);
- .x120. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismele AUTOTURISM 5, Autoturism 2, AUTOTURISM 4 și Autoturism 4 (2012);
- .x121. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismelor AUTOTURISM 5 și Autoturism 2; (2012);
- .x125. lei – amortizări calculate în plus pentru autoturismele AUTOTURISM 5, Autoturism 2 și Autoturism 4 (2013);
- .x126. lei – plata achiziției piese auto și servicii reparații auto aferente autoturismelor AUTOTURISM 5, Autoturism 2 și Autoturism 4 (2013);

Cu privire la aceste constatări, contribuabilul menționează următoarele:

- toate autoturismele au fost utilizate fie de către notarul public, fie de către angajații biroului notarial, în scopul realizării activității desfășurate de biroul notarial, activități generatoare de venituri impozabile;
- cheltuielile cu amortizarea nu fac obiectul limitării dreptului de deducere;
- art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal, invocat de organul fiscal, se referă la numărul de autovehicule utilizate de persoanele cu funcții de conducere și de administrare, și nu la numărul de autovehicule folosite în entitate de salariați cu funcții executive;
- organul fiscal a aplicat două regimuri fiscale diferite aferent anilor 2010 și 2011, în sensul că pe de o parte au acordat dreptul la deductibilitate a dobânzilor aferente ratelor de leasing, iar pe de altă parte nu au acordat dreptul la deducerea amortizării;
- începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat de către titularul biroului notarial, având în vedere vânzarea autoturismului Autoturism 1 la data 18.09.2012, iar persoana cu funcție de conducere are dreptul la utilizarea unui autoturism;
- în anul fiscal 2012 contribuabilul a înregistrat la categoria cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea suma de .x56. lei, aspect ignorat de către organele de inspecție fiscală, astfel această sumă a fost dublu impusă.

A. Cu privire la cheltuielile cu amortizarea aferente autoturismelor în sumă totală de .x150. lei

În drept, conform dispozițiilor art. 21, art. 24 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 48 - (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50. [...]

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

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

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

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

„Art. 21 - (3) **Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]**

i) **amortizarea, în limita prevăzută la art. 24; [...]**

n) **cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.**

Începând cu data de 01.07.2012, art. 21 alin. (3) lit. n) se modifică în sensul că:

„n) **cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.**”

Din textele de lege menționate mai sus, se reține faptul că pentru a fi considerate deductibile la calculul **profitului impozabil**, (în cazul de speță la calculul venitului impozabil) cheltuielile trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, iar cheltuielile cu amortizarea, precum și cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale unei persoane juridice, au deductibilitate limitată.

La art. 24 alin. (1), alin. (2) și alin. (11) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare se precizează:

„Art. 24 - (1) **Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.**

(2) **Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:**

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative; [...]

(11) **Amortizarea fiscală se calculează după cum urmează: [...]**

h) numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că mijlocul fix amortizabil reprezintă orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții: este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative.

În urma verificării biroului notarial, organele de inspecție au constatat că în perioada verificată 01.01.2010 - 31.12.2013, B.I.N. .X. a deținut 8 autoturisme, din care 2 au fost atribuite domnului notar .X. – titular al biroului notarial, iar restul autoturismelor fiind folosite de către angajații biroului notarial.

Astfel, în perioada verificată biroul notarial a înregistrat cheltuieli cu amortizarea aferentă autoturismelor în sumă totală de .x153. lei astfel:

Nr	Autoturism	Data achiziției	2010	2011	2012	2013
1	Autoturism 7x143. lei	.x147. lei	-	-
2	Autoturism 6x144. lei	-	-	-
3	Autoturism 3x145. lei	.x148. lei	-	-
4	Autoturism 1	...	-	.x149. lei	.x151. lei	-
5	Autoturism 4	...	-	-	.x152. lei	-
6	Autoturism 5	...	-	-	.x153. lei	.x156. lei
7	Autoturism 2	...	-	-	.x154. lei	.x157. lei
8	Autoturism 4	...	-	-	-	.x158. lei
Total			.x146. lei	.x150. lei	.x155. lei	.x159. lei

Prin urmare, organele de inspecție au acceptat deductibilitatea cheltuielilor cu amortizare aferente autoturismelor, după cum urmează:

- în anul 2010 – pentru mașina Autoturism 7;
- în anul 2011 – pentru mașinile Autoturism 7 și Autoturism 1;
- în perioada ianuarie – august 2012 – pentru mașinile Autoturism 7 și Autoturism 1;
- în perioada septembrie 2012 – decembrie 2013 – pentru nicio mașină.

Potrivit prevederilor legale invocate mai sus, se reține că pentru achiziționarea autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare, cheltuielile cu amortizarea fiscală au deductibilitate limitată la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Datorită formei de exercitare a funcției de notar public, contribuabilul desfășoară activitate în mod independent, astfel această calitate revine numai domnului notar .X., nu și angajaților sau personalului auxiliar, acestea neputând înlocui notarul public în vederea realizării atribuțiilor acestuia. Astfel afirmația contribuabilului cu privire că angajații având în atribuții servicii de conducere și administrarea biroului notarial, nu poate fi reținută în soluționarea contestației, atâta timp cât persoanele în cauză au **funcții de execuție**, așa cum menționează și contestatarul în cuprinsul contestației depusă, iar legea fiscală prevede clar că amortizarea fiscală se calculează numai pentru autoturismele folosite de persoanele cu **funcții de conducere și de administrare**, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, rezultă că biroul notarial începând cu anul 2010 până în prezent are salariați în următoarele funcții:

- 411001 funcționar administrativ;
- 261103 consilier juridic;

- 343204 secretar notariat;

Potrivit ordinului nr. 1832/856 din 6 iulie 2011 privind aprobarea Clasificării ocupațiilor din România - nivel de ocupație (șase caractere) rezultă:

26 Specialiști în domeniul juridic, social și cultural - specialiștii în domeniul juridic, social și cultural efectuează cercetări, îmbunătățesc sau dezvoltă concepte, teorii și metode operaționale ori aplică cunoștințele referitoare la lege, la stocarea și regăsirea de informații și artefacte, psihologie, asistență socială, politică, economie, istorie, religie, limbaj, sociologie și alte științe, precum și la arte și divertisment.

261 Specialiști în domeniul juridic - specialiștii din domeniul juridic efectuează activități de cercetare pe probleme juridice, consiliază clienții cu privire la aspectele juridice ale problemelor, pledează cazuri sau conduc activități de urmărire penală în cadrul instanțelor de judecată, prezidează procedurile judiciare în instanțele de judecată, elaborează legi și regulamente.

2611 Avocați - avocații oferă clienților consultanță juridică pe o mare varietate de subiecte, întocmesc documente juridice, reprezintă clienții în fața consiliilor de administrație sau în fața tribunalelor, pledează cazuri ori conduc activități de urmărire penală în fața instanțelor de judecată sau instruiesc avocații pledanți pentru a pleda în instanțele de judecată superioare.

261101 avocat

261102 jurisconsult

261103 consilier juridic

4 Funcționari administrativi - Funcționarii administrativi înregistrează, organizează, arhivează, evaluează și realizează prelucrarea informațiilor, efectuează lucrări de secretariat privind operațiunile financiare (de casă), aranjamente de călătorie, solicitări de informații și întâlniri.

41 Funcționari cu atribuții generale inclusiv operatori la mașini de scris/calcul

Funcționarii cu atribuții generale, inclusiv operatorii la mașini de scris și de calcul, înregistrează, organizează, arhivează, prelucrează informațiile și desfășoară diferite sarcini de secretariat și administrative în conformitate cu procedurile stabilite.

411 Funcționari cu atribuții generale - Funcționarii cu atribuții generale de birou efectuează sarcini de secretariat și administrative în conformitate cu procedurile stabilite.

4110 Funcționari cu atribuții generale

Funcționarii cu atribuții generale de birou efectuează sarcini de secretariat și administrative în conformitate cu procedurile stabilite.

411001 funcționar administrativ

De asemenea, potrivit anexei la Ordinul nr. 138 din 17 aprilie 1995 privind aprobarea Clasificării ocupațiilor din România (C.O.R.)

3432 Ocupații auxiliare în activitatea juridică, comercială și administrativă”

Din analiza raportului de inspecție fiscală rezultă că angajații biroului individual notarial aveau funcții de secretar/secretară, tehnoredactor și consilier juridic, **funcții care nu sunt de conducere sau administrare, ci de execuție, contribuabilul făcând confuzie între funcția de administrare și între funcționar administrativ.**

Așa cum rezultă din Raportul de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestată, B.I.N. .X. are în dotare mijloace de transport (autoturisme) care deservește titularul biroului individual notarial, precum și

angajații acestuia, astfel că contribuabilul în perioada 2010 – 2012 (până luna august 2012) în mod eronat a calculat și înregistrat cheltuiala cu amortizarea autoturismelor marca AUTOTURISM 6, Autoturism 3, Autoturism 2, AUTOTURISM 5, AUTOTURISM 4 conform tabelului mai jos, în condițiile în care s-a acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea aferente autoturismelor Autoturism 1 și Autoturism 7, atâta timp cât aceste cheltuieli au deductibilitate limitată, așa cum s-a reținut mai sus.

Luna	2010	2011	2012	2013
Ianuarie	AUTOTURISM 6, Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1,	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4,	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Februarie	AUTOTURISM 6, Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1,	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4,	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Martie	AUTOTURISM 6, Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1,	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4,	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Aprilie	AUTOTURISM 6, Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1,	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Mai	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1,	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4, AUTOTURISM 5	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Iunie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1	Autoturism 1, Autoturism 7 , AUTOTURISM 4, AUTOTURISM 5	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Iulie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	Autoturism 1, AUTOTURISM 4, AUTOTURISM 5	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
August	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	Autoturism 1, AUTOTURISM 4, AUTOTURISM 5, Autoturism 2,	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Septembrie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Octombrie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Noiembrie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4
Decembrie	Autoturism 3, Autoturism 7	Autoturism 3, Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4	AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4

Astfel, rezultă că organul de inspecție a acceptat ca fiind deductibile cheltuielile cu amortizarea aferentă autoturismelor Autoturism 7 și Autoturism 1 în perioada ianuarie 2010 – august 2012, în baza dispozițiilor de autorizare a folosirii autoturismelor, iar pentru perioada septembrie 2012 – decembrie 2013 nu s-a acceptat la deducere cheltuielile cu amortizarea aferentă niciunui autoturism deținut de biroul notarial.

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contestatarului referitoare la faptul că art. 21 alin. (3) lit. n) din Codul fiscal nu limitează deducerea cheltuielilor cu amortizarea autovehiculelor achiziționate, întrucât această limitare este reglementată de art. 24 alin. (11) din actul normativ invocat mai sus, potrivit căruia amortizarea fiscală se calculează numai pentru autoturismele folosite în condițiile prevăzute la art. 21 alin. (3) lit. n, respectiv numai pentru cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu funcții de conducere și de administrare.

Referitor la invocarea pct. 38 alin. (18) a Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, potrivit căruia sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, astfel, pentru autoturismele Autoturism 3 și Autoturism 4, achiziționate cu contract de leasing, organul fiscal ar fi trebuit să accepte ca deductibilă amortizarea, se reține că intenția legiuitorului prin această măsură nu a fost acceptarea deductibilității acestui tip de cheltuieli indiferent de numărul de autoturisme achiziționate prin leasing financiar și destinația acestora, aceste cheltuieli fiind deductibile numai în măsura în care sunt respectate regulile privind amortizarea prevăzute la Titlul II din Codul fiscal.

Nu este întemeiată nici afirmația contribuabilului privind aplicarea a două regimuri fiscale diferite cu privire la cheltuielile cu amortizarea și dobânzi pentru contractele de leasing financiar, atâta timp cât chiar art. 48 alin. (7) lit. 1 din Codul fiscal, invocat de contribuabil face diferențiere între cheltuielile aferente vehiculelor motorizate și cheltuielile privind amortizarea.

Nici argumentul privind acceptarea deductibilității cheltuielilor de amortizare aferente autoturismului Autoturism 3 de către inspecția fiscală anterioară nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere precizarea organului de control potrivit căreia „nu avem competența pentru a ne exprima un punct de vedere și a analiza condițiile și modul în care a fost efectuată aceasta sau au fost constatate sau nu anumite deficiențe. La actuala inspecție fiscală nu au fost verificate alte perioade decât cele menționate în Raportul de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 și în aceste condiții, se înțelege, că nu a fost posibilă calcularea de obligații fiscale suplimentare în afara acestor perioade fiscale, cu ocazia inspecției fiscale nefiind calculate astfel de obligații. Contestatarul, în mod fals, induce ideea că ar fi fost reverificat modul de calcul a amortizării pentru perioada septembrie 2008 – decembrie 2009 întrucât au fost puse la dispoziție documente care privesc acea perioadă cum ar fi: [...] De asemenea, consemnăm faptul că în timpul inspecției fiscale nu s-a pus problema că ar fi fost reverificată perioada 2009. Potrivit proceselor verbale de ridicare înscrisuri, conform cărora au fost predate organelor de inspecție documentele justificative pentru a fi verificate, se poate observa faptul că nu au fost predate documente contabile aferente anului 2009 spre verificare. Evident că pentru a se analiza continuitatea anumitor înregistrări sau evenimente contabile, au fost prezentate și anumite documente cum ar fi: [...], care cuprind informații din perioade anterioare perioadelor supuse verificării, însă acest lucru nu înseamnă că acele perioade au fost verificate de prezenta inspecție fiscală”.

Cu privire la afirmația contribuabilului că „Autoturismul 2 a fost folosit și pentru îndeplinirea obligațiilor notarului public, iar potrivit art. 63 din Legea nr. 36/1995 oif nu au

drept de verificare asupra actelor și lucrărilor cu caracter profesional întocmite de notarul public, și pe cale de consecință consemnarea din actele de control conform căreia contribuabilul nu face dovada utilizării autoturismului în cadrul activității desfășurată nu are susținere legală” se reține că Codul fiscal are prioritate în materia fiscală.

Contribuabilul prin completarea contestației înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./07.11.2016 susține că începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat de către titularul biroului notarial, având în vedere vânzarea autoturismului Autoturism 1 la data 18.09.2012, iar persoana cu funcție de conducere are dreptul la utilizarea unui autoturism.

Totodată, petentul afirmă că *„în anul fiscal 2012 a înregistrat la categoria cheltuielilor nedeductibile cu amortizarea suma de .x56. lei, aspect ignorat de către organele de inspecție fiscală.*

Suma în cauză a fost evidențiată în registrul-jurnal de încasări și plăți aferent anului fiscal 2012 la fila prin care a fost determinat venitul net impozabil.

Acest document a fost depus la dosarul cauzei prin cerere precizatoare precedentă (din acest document se poate observa înregistrarea sumei de .x56. lei la categoria cheltuielilor nedeductibile).

Depunem la dosarul cauzei situația care constituie anexa nr.46, din care rezultă modul de determinare a sumei de .x56. lei (.x160. lei - .x161. lei = .x56. lei).

Dacă se face o analiză asupra valorilor lunare înregistrate cu titlu de cheltuieli cu amortizarea pe unitatea de produs se poate observa că acesta cheltuielii nedeductibile înregistrată cu amortizarea este aferentă autoturismelor.

În cauză asistăm la o dublă impunere, întrucât suma de .x56. lei a fost impusă pe de o parte de către organele de inspecție fiscală, iar pe de altă parte de către organul fiscal prin decizie anuală de impunere (referitor la impozitul pe venit având în vedere că această sumă a fost evidențiată de contribuabil la categoria cheltuielilor nedeductibile).”

Prin adresa nr. MSG_AIF .x./10.05.2017, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x. din 15 mai 2017, organele de inspecție fiscală s-au pronunțat asupra completării depuse de contribuabil și înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./07.11.2016, dar nu fac nici o precizare și nu analizează argumentele referitor la aceste două aspecte din contestație.

B. Cu privire la cheltuielile de întreținere și funcționare a autoturismelor în sumă totală de .x162. lei(.x163. lei - .x164. lei)

În privința cheltuielilor cu combustibili, piese și alte cheltuieli cu exploatarea autoturismelor, în sumă totală de .x165. lei, potrivit prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1 din Codul fiscal aprobat prin legea nr. 571/2003, în vigoare pentru perioada 01.01.2010 - 31.12.2013 și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004:

„Art. 21 - (3) Următoarele cheltuieli au deductibilitate limitată: [...]

n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.

Începând cu data de 01.07.2012, art. 21 alin. (3) lit. n) se modifică în sensul că:

„n) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat potrivit alin. (4) lit. t) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții.”

„Art. 48 - (5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: [...]

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

l¹) în perioada 1 mai 2009 — 31 decembrie 2010 (respectiv în perioada 1 ianuarie 2011 - 31 decembrie 2011 inclusiv), cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Norme metodologice

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: [...]

16. cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările titlului II din Codul fiscal, după caz;

17. valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatarei și limitată la nivelul veniturii realizat din înstrăinare;

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

și începând cu 01.01.2012

l¹) 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 art. 48:

“39¹. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1¹) 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”.

Norme metodologice art. 145¹:

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(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 testdrive 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, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

[...]

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are

personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(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, deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor folosite de angajații biroului notarial este condiționată de folosirea lor pentru realizarea obiectului de activitate al acestuia și de prezentarea și justificarea cu documente legale, în timp ce pentru autoturismele folosite de angajații cu funcții de conducere și de administrator deductibilitatea cheltuielilor cu funcționarea, întreținerea și reparațiile autoturismelor este limitată de lege în sensul că sunt deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane fizice cu astfel de atribuții.

Totodată, din prevederile legale arătate anterior rezultă, ca regula generală, ca deducerea cheltuielilor și taxei aferente exploatarea autoturismelor ce nu sunt utilizate exclusiv în scopul afacerii a fost contrara prevederilor legale în perioada 01.01.2009 - 31.12.2011 și limitată la 50%, din valoarea acestora, în perioada 01.01.2012 - 31.12.2014.

Excepțiile de la regula expusă anterior, pentru care se poate admite deducerea integrală, se aplică în funcție de informațiile și documentele întocmite de fiecare contribuabil, între care se enumeră foaia de parcurs completată cu datele prevăzute de lege, care trebuie să conțină categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

În perioada verificată Codul fiscal a prevăzut că nu sunt deductibile:

- în perioada 1 mai 2009 — 31 decembrie 2011, 100% din cheltuielile și TVA aferente achizițiilor privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția unor situații anume prevăzute;

- începând cu 01.01.2012, 50% din cheltuielile și TVA 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, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Prin raportul de inspecție fiscală, organele fiscale precizează că contribuabilul în anii 2010 și 2011 a înregistrat pe cheltuieli deductibile fiscal suma de .x105. lei, respectiv .x166. lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto și servicii reparații auto destinate autoturismului Autoturism 3 (număr înmatriculare ...), în condițiile în care pentru acest autoturism nu a fost făcută dovada utilizării în cadrul activității desfășurate.

Totodată, în anii 2012 și 2013, contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile suma de .x167. lei, respectiv .x126. lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto, poliță asigurare, reparații, combustibil, materiale vopsit, impozit auto, extindere garanție, destinate autoturismelor Autoturism 2 (număr înmatriculare ...), AUTOTURISM 5 (număr înmatriculare ...) și Autoturism 4 (număr înmatriculare ...) în condițiile în care pentru aceste autoturisme nu au fost utilizate în cadrul activității desfășurate.

Contribuabilul precizează că salariații biroului notarial au o serie de atribuții de servicii care presupun și necesită la deplasări la domiciliile clienților, la oficiile poștale, la Biroul de Carte funciară, la furnizorii biroului notarial, la alți colaboratori ai angajatorului, la bănci, la administrația financiară, etc., astfel autoturismele pentru care nu s-a acceptat deductibilitatea cheltuielilor de întreținere și funcționare, au fost folosite în scopul desfășurării activității economice.

De asemenea afirmă, că prin acceptarea în parte a cheltuielii cu carburantul și a TVA, organul fiscal recunoaște că autoturismul Autoturism 2 care funcționează cu tip combustibil benzină, a fost utilizat în activitatea economică a biroului notarial, având în vedere că în perioada funcționării autoturismului în cauză, nu au mai fost folosite alte autoturisme pentru care se utilizează acest tip de carburant. Totodată, și în cazul autoturismului 5 cheltuielile cu carburantul aferente acestui autoturism au fost acceptate la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală, în condițiile în care celelalte cheltuieli nu au fost acceptate.

În acest sens, și în cazul autoturismului 4, organele fiscale au acceptat dreptul de deducere a cheltuielilor cu dobânzile și alte comisioane în limita unei cote de 50%, dar au omis acordarea dreptului de deducere în limita unei cote de 50% și a celorlalte cheltuieli aferente autoturismului.

Din analiza anexei 5 la raportul de inspecție fiscală, rezultă că organele de inspecție nu au acceptat ca deductibile cheltuielile de întreținere și funcționare a autoturismelor Autoturism 3, AUTOTURISM 5, Autoturism 2, Autoturism 4, precum și unor autoturisme care nu au fost în proprietatea biroului notarial în sumă totală de .x163. lei după cum urmează:

Nr	Autoturism	Data achiziției	Data vânzării	2010	2011	2012	2013
1	Autoturism 7	05.11.2007	07.06.2012	-	-	-	-
2	Autoturism 6	22.08.2008	.10.2010 Aprilie 2010	-	-	-	-
3	Autoturism 3	30.10.2009	06.12.2011	.x168. lei	.x169. lei	-	-
4	Autoturism 1	24.01.2011	17.09.2012	-			-
5	Autoturism 4	28.06.2011	09.08.2012	-			-
6	Autoturism 5	03.04.2012	-	-	-	.x172. lei	.x175. lei
7	Autoturism 2	23.08.2012	17.10.2014	-	-	.x173. lei	.x176. lei
8	Autoturism 4	11.12.2012	09.08.2014 cesiune	-	-	-	.x177. lei
9	Mașini nefiind în proprietatea biroului notarial				.x170. lei		

Total		.x168. lei	.x171. lei	.x174. lei	.x178. lei
--------------	--	-------------------	-------------------	-------------------	-------------------

Se reține că cheltuielile în sumă de .x164. lei aferentă mașinilor care nu sunt/nu au fost în proprietatea biroului notarial va fi analizate la punctul 3.2.9 din prezenta decizie.

Prin urmare, rezultă că au fost acceptate la deducere cheltuielile de întreținere și funcționare a următoarelor autoturisme:

- în anul 2010 pentru autoturismele Autoturism 7, AUTOTURISM 6;
- în anul 2011 pentru autoturismele Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4;
- în perioada 1 ianuarie – 17 septembrie 2012 pentru autoturismele Autoturism 7, Autoturism 1, AUTOTURISM 4;
- în perioada 18 septembrie 2012 – 31 decembrie 2013 pentru niciun autoturism.

Din analiza registrului jurnal de încasări și plăți rezultă că în perioada 2010 – 2013 au fost acceptate ca deductibile cheltuielile de întreținere și funcționare a autoturismelor în sumă totală de .x179. lei, exclusiv cheltuielile privind achiziționarea combustibilului astfel:

- în anul 2010 s-a acceptat la deducere suma de .x180. lei;
- în anul 2011 s-a acceptat la deducere suma de .x181. lei;
- în anul 2012 s-a acceptat la deducere suma de .x182. lei;
- în anul 2013 s-a acceptat la deducere suma de .x183. lei;

Potrivit anexei 5 al raportului de inspecție fiscală, rezultă că contribuabilul a dedus 100% contravaloarea pieselor și serviciilor achiziționate în anii 2010 și 2011 pentru autoturismul Autoturism 3.

Pentru autoturismul Autoturism 2 în perioada 2012 - 2013 s-a dedus 50% din valoarea achizițiilor privind piese de schimb, servicii, combustibil.

Pentru autoturismul Autoturism 4 în anul 2013 a fost dedus 50% din valoarea achizițiilor privind piese auto și taxe.

Pentru autoturismul AUTOTURISM 5, din totalul cheltuielilor neacceptate la deducere în sumă de .x184. lei, contribuabilul în perioada 20 aprilie 2012 – 27 iulie 2012 a dedus 100% din valoarea achizițiilor privind piese de schimb și servicii în sumă de .x185. lei și în perioada 2 septembrie 2012 – 21 noiembrie 2013 50% din valoarea achizițiilor privind piese de schimb și servicii în sumă de .x186. lei în condițiile în care nu s-a făcut dovada utilizării autoturismului exclusiv în interesul activității economice, sau a încadrării în vreuna din excepțiile prevăzute de lege, contribuabilul neîntocmind foi de parcurs sau alte documente din care să rezulte cursele efectuate, kilometrii parcurși, consumul specific.

Organul de soluționare a contestației reține că organul de inspecție nu a făcut o analiză complexă în privința cheltuielilor de funcționare și întreținere a autoturismelor aflate în folosința contribuabilului având în vedere următoarele considerente:

- din constatările redată în actele atacate nu rezultă în mod clar care dintre autoturisme au fost considerate ca fiind folosite în scopul activității economice a biroului notarial pe toate perioada verificată (ianuarie 2010 – decembrie 2013) având în vedere că după consemnările din raportul fiscal, după perioada 17 septembrie 2012 (data vânzării autoturismului Autoturism 1) nu s-au admis la deducere cheltuieli de acest gen, totuși potrivit Registrul-jurnal de încasări și plăți rezultă că după această dată, în anul

2012 s-a admis la deducere suma de .x187. lei, iar în anul 2013 suma de .x183. lei, reprezentând piese/reparații/asigurare auto, fără să rezulte pentru care autoturism au fost angajate aceste cheltuieli, în ce proporție a dedus contribuabilul aceste cheltuieli și nici prin adresa transmisă organul de inspecție nu s-a pronunțat în acest sens;

- prin adresele transmise în completarea referatului cu propuneri de soluționare a contestației nr. MSG_AIF .x./04.04.2017, .x./02.05.2017 și .x./10.05.2017 inspectorii fiscali nu s-au pronunțat cu privire la afirmația contribuabilului referitor la faptul că începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat și de către titularul biroului notarial, având în vedere vânzarea autoturismului Autoturism 1 la data 18.09.2012;

- de asemenea, organul de inspecție nu s-a pronunțat nici cu privire la afirmația contribuabilului că *„prin acceptarea dreptului de deducere a cheltuielilor cu carburantul în limita unei cote de 50%, organele de inspecție fiscală au omis acordarea dreptului de deducere în limita unei cote de 50% și a celorlalte cheltuieli aferente autoturismului”*.

Astfel, la pct. 45¹ alin. (8) din normele metodologice se precizează că, 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 Codului de procedură fiscală.

Având în vedere considerentele de la punctele A și B, prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că la dosarul cauzei sunt anexate documente care contrazic constatările redată de organele de inspecție fiscală în actele atacate și care nu au fost analizate de organele de control, nici prin completarea referatului de soluționare a cauzei, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care prevede:

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea

punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Ținând cont de cele precizate mai sus, precum și de faptul că din constatările redactate în raportul de inspecție fiscală nu rezulta o analiză a situației de fapt, urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .x2./29.12.2015, pentru impozitul pe venit aferent cheltuielilor cu amortizarea, precum și cheltuielilor cu întreținerea și reparația autoturismelor, **urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au emis decizia de impunere contestată, să stabilească situația de fapt reală și să recalculeze impozitul pe venit având în vedere considerentele prezentei decizii și documentele depuse și invocate de contestatoare.**

În concluzie, deoarece prin prezenta decizie se va desființa actul administrativ privind cheltuielile cu amortizarea, întreținerea și reparația autoturismelor, iar acestea sunt de natură a influența cuantumul impozitului pe venit stabilit suplimentar, precum și faptul că din documentele anexate la dosarul cauzei organul de soluționare a contestației nu poate calcula această influență, se va desființa parțial decizia de impunere nr. .x2./29.12.2015 pentru suma totală de .x188. lei reprezentând **diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală, aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x149. lei.**

Urmează ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește impozitul pe venit, să reanalizeze situația de fapt, avându-se în vedere și celelalte argumente ale contestatoarei și în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

3.2.6. Referitor la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea fiscală cu suma totală de .x188. lei (.x117. lei + .x123. lei)

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 este să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au procedat în mod legal la majorarea cheltuielilor cu amortizare aferentă autoturismului Autoturism 1, neînregistrate de contribuabil, în condițiile în care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării acestui autoturism.

În fapt, organul fiscal a procedat la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea fiscală aferentă autoturismului Autoturism 1, majorând valoarea de intrare a mijlocului fix cu suma de .x29. lei, reprezentând TVA pentru care s-a stabilit că persoana impozabilă nu are drept de deducere (aspect tratat din lit. A pct. 3.3.2 din prezenta decizie).

Motivul neacordării deductibilității TVA reprezintă faptul că achiziția vehiculului Autoturism 1 nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Drept urmare, organele de control au recalculat valoarea amortizării lunare ținând cont de valoarea de intrare astfel majorate, și au determinat cheltuieli cu amortizarea mai

mari cu suma totală de .x188. lei (din care pentru anul 2011 cheltuieli în sumă de .x117. lei și pentru anul 2012 cheltuieli în sumă de .x123. lei).

Contestatarul afirmă că autoturismul a fost închiriat către .W. SRL, astfel se încadrează la vehiculele exceptate de la regula prevăzută la art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, iar în perioada 01.08.2012-17.09.2012 a fost utilizat numai pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor de serviciu de către titularul biroului notarial, situație în care din punct de vedere a TVA nu se aplică limitarea prevăzută la art. 145¹, alin. (1) din Codul fiscal.

În drept, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Art. 24 - (15) Pentru mijloacele fixe amortizabile, deducerile de amortizare se determină fără a lua în calcul amortizarea contabilă. Câștigurile sau pierderile rezultate din vânzarea ori din scoaterea din funcțiune a acestor mijloace fixe se calculează pe baza valorii fiscale a acestora, diminuată cu amortizarea fiscală. Pentru mijloacele fixe cu valoarea contabilă evidențiată în sold la data de 31 decembrie 2003, amortizarea se calculează în baza valorii rămase neamortizată, pe durata normală de utilizare rămasă, folosindu-se metodele de amortizare aplicate până la această dată.”

iar conform pct. 71⁵ din Normele metodologice de aplicare a art. 24 din Codul fiscal aprobat prin Legea nr. 571/2003, aprobate prin HG nr. 44/2004:

*„Prin valoarea fiscală rămasă neamortizată se înțelege diferența dintre valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu și valoarea amortizării fiscale. **În valoarea fiscală la data intrării în patrimoniu se include și taxa pe valoarea adăugată devenită nedeductibilă, potrivit prevederilor titlului VI.**”*

Astfel, în valoarea fiscală a unui mijloc fix amortizabil la data intrării în patrimoniu se include și TVA devenită nedeductibilă, având în vedere prevederile alin. (1) din art. 145¹ din Codul fiscal, valabilă în anul 2011, respectiv nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de vehicule rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile.

Din analiza dosarului cauzei rezultă că în urma controlului organele de inspecție au majorat valoarea de intrare a autovehiculului Autoturism 1 cu suma de .x29. lei, reprezentând TVA aferentă sumei de .x189. lei, înregistrată inițial ca valoarea mijlocului fix, și au calculat amortizare lunară raportat la suma totală de .x190. lei (.x189. lei + .x29. lei), folosind metoda de amortizare degresivă, majorând astfel valoarea cheltuielilor de amortizare deductibile cu suma de .x188. lei.

Menționăm că, prin aceasta organele de control au majorat valoarea cheltuielilor pentru care s-a acordat drept de deducere, constatarea având influențe fiscale care sunt în favoarea persoanei impozabile.

Prin urmare organul de inspecție a procedat în mod legal la recalcularea cheltuielilor cu amortizarea fiscală aferentă autoturismului Autoturism 1, majorând valoarea de intrare a mijlocului fix cu taxa pe valoarea adăugată aferentă și influențând astfel cheltuielile cu amortizarea deductibilă în sensul majorării acestora cu suma totală de .x188. lei, drept urmare pentru acest capăt de cerere contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

3.2.7. Referitor la impozitul pe venit aferent sumei de .x55. lei, reprezentând diferență între valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea autoturismelor Autoturism 3, Autoturism 1 și AUTOTURISM 4,

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații este să se pronunțe asupra deductibilității acestor cheltuieli la calculul impozitului pe venit, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au stabilit că contribuabilul nu și-a acoperit cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a mijloacelor de transport vândute înainte de expirarea „duratei normale de amortizare”, rezultând astfel diferențe neacoperite de venituri.

În fapt, în anul 2011 și 2012, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul a vândut autoturismele

- Autoturism 3 către persoana fizică .F., în baza facturii fiscale nr. .x./06.12.2011 la un preț de .x191. lei + TVA,
- Autoturism 1 către persoana fizică .O., în baza facturii fiscale nr. .x./17.09.2012 la un preț de .x192. lei + TVA,
- AUTOTURISM 4 către persoana fizică .G., în baza facturii fiscale nr. .x./09.08.2012 la un preț de .x40. lei + TVA,

fără ca acesta să-și acopere valoarea neamortizată a mijloacelor de transport prin vânzarea acestora, rezultând o diferență neacoperită de venituri în sumă de .x55. lei:

- .x110. lei – diferență între valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea autoturismului Autoturism 3 (2011);

- .x122. lei – diferență între valoarea rămasă neamortizată și venitul realizat din vânzarea autoturismelor Autoturism 1 - .x193. lei și AUTOTURISM 4 – .x194. lei (2012),

astfel au stabilit că această cheltuială este nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În susținerea cauzei contribuabilul invocă decizia Comisiei Fiscale Centrale nr. 2/2004, art. 5 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare cu privire la aplicarea unitară a legislației, precum și Decizia civilă nr. 494 a Curții de Apel Constanța.

În drept, în perioada supusă controlului, art. 24 alin. (15) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„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;

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

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

Pentru explicitarea acestei prevederi legale au fost elaborate Normele metodologice de aplicare a Legii. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, care definește noțiunea de „cheltuieli deductibile” astfel:

„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.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

17. valoarea rămasă neamortizată a bunurilor și drepturilor amortizabile înstrăinate, determinată prin deducerea din prețul de cumpărare a amortizării incluse pe costuri în cursul exploatării și limitată la nivelul venitului realizat din înstrăinare;

Față de cele de mai sus se reține că contribuabilul putea deduce integral valoarea rămasă neamortizată a autovehiculelor numai dacă valoarea determinată de contribuabil la data vânzării ar fi fost inferioară prețului de vânzare a autoturismelor.

Din documentele aflate la dosarul cauzei, rezultă că B.I.N. .X. a vândut în anul 2011 și 2012 autoturismele Autoturism 3, Autoturism 1 și AUTOTURISM 4, fără ca biroul notarial să-și acopere valoarea neamortizată a mijloacelor fixe din vânzarea acestora.

Totodată, în urma analizării aspectelor consemnate în actele fiscale contestate și a documentelor depuse de contestatoare la dosarul contestației în legătură cu aspectele menționate mai sus, se reține faptul că contribuabilul nu a făcut dovada că mijloacele fixe au fost vândute la prețul pieței sau că au fost vândute prin unități autorizate, prin licitație publică și că prețurile de vânzare înregistrate în contabilitate erau prețurile maxime ce puteau fi obținute în urma valorificării acestor mijloace fixe.

Astfel se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit ca și cheltuieli nedeductibile suma de .x55. lei, invocarea prevederilor art. 24 alin. (15) din Codul fiscal nefiind aplicabilă speței în cauză, întrucât textul de lege invocat de contestatară reglementează amortizarea fiscală a mijloacelor fixe, în vreme ce dosarul cauzei are ca obiect vânzarea unui mijloc fix, contestatoarea nu a avut în vedere și valoarea neamortizată a acestuia, fapt pentru care nu-i sunt aplicabile nici prevederile Deciziei Comisiei Fiscale nr. 2/2004.

De asemenea, nici invocarea Deciziei civile nr. 494 a Curții de Apel Constanța nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației atâta timp cât datorită formei de organizare, contribuabilului îi sunt aplicabile prevederile titlului III din Codul fiscal și nu prevederile titlului II iar conform acestei prevederi, este deductibilă valoarea rămasă neamortizată doar până la nivelul venitului realizat din vânzarea bunului, rezultând că diferența în plus dintre cheltuieli și venitul realizat nu este deductibilă.

Față de prevederile legale mai sus invocate, având în vedere că la dosarul cauzei nu există documente din care să rezulte o altă concluzie față de constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că aceste cheltuieli în sumă totală de .x55. lei nu sunt deductibile la calculul venitului impozabil, motiv pentru care în temeiul prevederilor art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu pct. 11.1. lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x195. lei.

3.2.8. Referitor la cheltuielile în sumă de .x119. lei, reprezentând pierdere fiscală aferentă anului 2011;

În fapt, pentru anul 2011 contribuabilul a declarat o pierdere fiscală în sumă de .x119. lei, pe care nu a compensat prin declarația privind veniturile realizate aferentă

anului 2012, ci a influențat venitul impozabil declarat cu această sumă, majorând cheltuielile deductibile.

În drept, art. 48 și art. 80 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare prevede:

„Art. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.[...]”

„Art. 80 - (1) Venitul net anual impozabil se stabilește pe fiecare sursă din categoriile de venituri menționate la art. 41 lit. a), c) și f) prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.

(2) Veniturile din categoriile prevăzute la art. 41 lit. a), c) și f), ce se realizează într-o fracțiune de an sau în perioade diferite ce reprezintă fracțiuni ale aceluiași an, se consideră venit anual.

(3) Pierderea fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.”

Conform celor de mai sus, venitul impozabil se calculează ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, prin deducerea din venitul net anual a pierderilor fiscale reportate.

Se reține că prin Raportul de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 ce a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. .x2./29.12.2015, potrivit constatărilor aferente anului 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit o bază impozabilă suplimentară în sumă de .x82. lei și ținând cont de pierderea de recuperat din anul 2011, au procedat la recuperarea pierderii, rezultând în final un venit net suplimentar de .x196. lei (.x82. lei – .x119. lei), la care revine un impozit pe venit în sumă de .x11. lei.

Din acest act administrativ reiese că, la 31.12.2011, contribuabilul nu mai avea pierdere de recuperat, astfel cheltuielile în sumă de .x119. lei nu sunt deductibile, rezultând că organele de inspecție în mod legal au procedat la neacceptarea acestor cheltuieli la stabilirea venitului net impozabil pentru anul 2012, motiv pentru care în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin O.P.A.N.A.F. nr. 3.741/2015, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x197. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x119. lei.

3.2.9 În ceea ce privește cheltuielile nedeductibile în sumă totală de .x198. lei reprezentând:

- .x199. lei, reprezentând înregistrarea dublă a facturii nr. .x107. lei emisă de .R. SRL în Registrul jurnal de încasări și plăți (2010);

- .x164. lei, reprezentând piese auto achiziționate autoturismului care nu sunt în proprietatea biroului notarial (2011);

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul soluționare contestații se poate pronunța

pe fond, în condițiile în care contestatorul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația cu privire la diferențele stabilite de inspecția fiscală.

În fapt, deși contestă în integralitate obligațiile de plată stabilite în sarcina sa prin decizia de impunere nr. .x2., domnul .X. nu prezintă motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată, cu privire la cheltuielile nedeductibile în sumă totală de .x198. lei (anul verificat 2010 - lit. 4.3. lit. d) din decizia de impunere și anexa 5/1 la raportul de inspecție fiscală).

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevăd:

„Art. 268 - (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.

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

(3) Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună. [...]

Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat. [...]

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca: [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

Se reține că prin contestația formulată, cu privire la acest capăt de cerere, contestatarul nu a depus niciun document în susținerea propriei cauze și nu a invocat niciun articol de lege în apărarea sa.

Din dispozițiile legale citate mai sus, rezulta că în contestație contribuabilul trebuie să menționeze atât motivele de fapt, cât și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, în caz contrar contestația urmând a fi respinsă ca nemotivată.

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

Astfel, având în vedere cele reținute de mai sus, întrucât contestatarul este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**.

Se reține, totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatarii, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Prin urmare, având în vedere cele de mai sus, în temeiul art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, **se va respinge în parte ca nemotivată** contestația formulată de domnul .X., cu privire la diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x200. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x198. lei.

3.2.10. În ceea ce privește suma totală de .x201. lei, reprezentând:

- **.x202. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit,**
- **.x203. lei – penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,**

se reține că stabilirea de dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că:

- la pct. 3.2.1, pct. 3.2.3, pct. 3.2.6, 3.2.7, pct. 3.2.8 și pct. 3.2.9 din prezenta decizie s-a respins ca neîntemeiată și nemotivată contestația formulată de contribuabil pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x204. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x205. lei;
- la pct. 3.2.2 s-a admis contestația pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x153. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x144. lei;
- la pct. 3.2.4 și pct. 3.2.5 s-a desființat contestația pentru diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală în sumă de .x206. lei aferentă bazei impozabile suplimentară în sumă de .x207. lei;

conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului și în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 (citate anterior în considerentele

prezentei decizii), urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .x2./29.12.2015 și pentru suma totală de .x201. lei, reprezentând:

- .x202. lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit,
 - .x203. lei -penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- în vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele reverificării.

3.3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată și accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată:

În fapt, în baza constatărilor din raport cu privire la TVA a fost emisă Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015 prin care s-a stabilit în sarcina biroului notarial .X., TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .x2. lei și .x208. lei dobânzi și penalități de întârziere aferente.

TVA de plată în sumă de .x2. lei a fost stabilită ca urmare a:

- neadmiterii la deducere a TVA în sumă de .x209. lei, aferentă unor achiziții de bunuri sau servicii ce nu au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile, pentru achiziția de autoturism marca Autoturism 1, piese auto, telefoane mobile, comodă cafea, mașina de spălat, frigider, combină frigorifică, hotă hansa, filtru hotă, televizor, ochelari, hard disc de memorie, pantofi, genți și accesorii, așternuturi, perie de păr, consolă & jocuri, servicii turistice, impozit auto;

- ajustarea deducerii taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x33. lei aferentă facturii prin care a fost achiziționat autoturismul Autoturism 2;

- diminuare TVA de plată stabilită suplimentar cu suma de .x210. lei ca urmare completării eronată a decontului TVA;

- diminuare TVA colectată în cuantum de .x30. lei, în urma vânzării autoturismului Autoturism 1, având în vedere neacceptarea TVA ca taxă deductibilă la achiziția acestuia;

Față de sumele stabilite, prin contestația formulată contestatarul susține:

- bunurile au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, sunt utilizate în scopul activității biroului notarial și puteau fi identificate la sediul social al contribuabilului, organul fiscal neadministrând niciun mijloc de probă în vederea identificării lor;

- autoturismul Autoturism 1 achiziționat în anul 2011 a fost închiriat către .W. SRL încadrând la vehiculele exceptate de la regula prevăzută la art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, iar după încetarea contractului de închiriere a fost utilizat numai pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor de serviciu de către titularul biroului notarial;

- în ceea ce privește piesele de schimb pentru care organul de inspecție nu a acordat deductibilitate TVA (anexa 5), prin contestația formulată contribuabilul își motivează contestația numai în ceea ce privește suma de .x211. lei (.x212. lei aferent autoturismului Autoturism 3, .x213. lei aferent autoturismului Autoturism 2, .x214. lei aferent autoturismului Autoturism 4 și .x44. lei aferent autoturismului AUTOTURISM 5);

3.3.1 Cu privire la TVA în sumă de .x60. lei, cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații este investită să se pronunțe dacă contribuabilul poate beneficia de dreptul de deducere pentru achiziții de diverse bunuri (anexa 4 la RIF) în condițiile în care pe de o parte

bunurile nu sunt destinate a fi utilizate în folosul operațiunilor taxabile, iar pe de altă parte organele de inspecție fiscală au efectuat constatări incomplete asupra situației de fapt fiscale, nu au analizat dacă au fost îndeplinite condițiile de fond pentru exercitarea dreptului de deducere.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de control, biroul notarial a dedus în mod eronat TVA în sumă de .x60. lei, în condițiile în care nu poate face dovada folosirii acestor achiziții în scopul operațiunilor sale taxabile.

Bunurile cuprinse în anexa 4 la Raportul de inspecție fiscală nr. .x. din 29.12.2015 sunt următoarele:

- comodă Ixus cafea (2011);
- mașina de spălat LG și frigider Arctic D306 (2011);
- Televizor LED 3D Samsung (2011);
- ochelari 3D adulți cu acumulator și HDD portabil 500GB (2011);
- pilotă, față de pernă, cearșaf protecție saltea, umerase, becuri economice (2011);
- jocuri și consolă, perie rotativă (2011);
- combină frigorifică Beko DBK346X+ (2011);
- hotă hansa, filtru hotă, mașina de spălat rufe Candy GO 4106, furtun alimentare mașină de spălat, garanție (2011);
- diferența între TVA dedusă și TVA colectată aferent achiziției de pantofi (2012);
- telefoane mobile marca BlackBerry Passport și accesoriile aferente (2014);
- accesorii – cutie pentru ceas, curele, genți de călătorie (2015);

Prin raportul de inspecție fiscală organul de inspecție menționează că „*anumite bunuri care au fost identificate la sediul social (electronice, electocasnice, accesorii) nu fac obiectul prezentei constatări, cu excepția cazurilor în care a fost achiziționat și al doilea sau al treilea produs de același fel care însă nu a fost identificat. De asemenea, nu fac obiectul acestor constatări nici bunurile care au fost incluse pe cheltuieli de protocol.*”

Contestatarul precizează că aceste bunuri au fost achiziționate în scopul operațiunilor taxabile, sunt utilizate în scopul activității biroului notarial și puteau fi identificate la sediul social al contribuabilului, organele de inspecție fiscală aveau obligația de a efectua o inventariere faptică la fața locului în vederea identificării lor, or în cauză în actul de control nu se face nicio referire la cele menționate cum s-a ajuns la concluzia că anumite produse care au fost identificate la sediul social sunt exact primul de acest fel, iar al doilea sau al treilea nu a mai fost identificat.

În drept, potrivit prevederilor art. 145 alin. (1) și (2) lit. a) și art. 146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile [...]

„Art. 146. - (1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său

de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155; [...]"

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la baza facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

„La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unui tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, *principiul prevalenței economice asupra juridicului*, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al scopului economic urmărit de contribuabil.** În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Totodată, începând cu 01.01.2007, întrucât România a devenit stat membru al Uniunii Europene, are obligația de a respecta ordinea juridică instituită la nivelul acesteia. Astfel, potrivit jurisprudenței Curții Europene de Justiție, se recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi pentru demonstrarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată.

Astfel, în hotărârea dată în cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeană de Justiție a subliniat că distincția dintre exercitarea dreptului de deducere a TVA și demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerentă în funcționarea sistemului comun de TVA (paragr. 19 din hotărâre), iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guvernează demonstrarea acestui drept după ce acesta a fost exercitat de către persoana impozabilă (paragr. 26 din hotărâre). În acest sens, legislația comunitară **dă statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitării dreptului de deducere a TVA**, în special modul în care persoanele impozabile urmează să își stabilească acest drept (paragr. 29 din aceeași hotărâre).

La paragr. 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa se face trimitere la paragr. 23 și 24 din cazul C-110/94 Inzo și paragr. 24 din cazul C-268/83 Rompelman, unde Curtea a stabilit că **este obligația persoanei care solicită deducerea taxei pe valoarea adăugată să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii** și art. 4 din Directiva a VI-a (în prezent, Directiva 112/2006/CE) nu împiedică **autoritățile fiscale să solicite dovezi obiective care să susțină intenția declarată a persoanei în cauză de a desfășura activitate economică dând naștere la operațiuni taxabile.** În cazurile de fraudă sau de abuz, în care, de exemplu, persoana implicată, sub pretextul intenției de a desfășura o anumită activitate economică, de fapt cu intenția de a obține bunuri proprii pentru care se poate obține o deducere, autoritatea

fiscală poate cere replata sumelor retroactiv pe baza faptului că acele deduceri au fost efectuate pe declarații false.

Trebuie reținut și faptul că principiul prevalenței substanței asupra formei constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația comunitară, care se aplică în concordanță cu celelalte principii recunoscute de legislația și jurisprudența comunitară, printre care principiul **luptei împotriva** fraudei, a evaziunii fiscale și a **eventualelor abuzuri**. Din acest motiv legislația fiscală condiționează deductibilitatea TVA a achizițiilor de îndeplinirea cumulativă, pe lângă condițiile de formă (inclusiv condiția că persoana impozabilă să dețină factură care să conțină informațiile obligatorii prevăzute de lege), a condiției de fond esențiale, **aceea că achizițiile pentru care se solicită deducerea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile**.

Ca atare, obligația prezentării de dovezi obiective, pentru demonstrarea intenției declarate a persoanei impozabile cu privire la scopul unei achiziții, nu reprezintă o cenzurare asupra oportunității dezvoltării unei afaceri de către persoana respectivă, în condițiile în care legislația fiscală și jurisprudența obligă acea persoană să justifice dreptul de deducere exercitat prin decontul de TVA.

A. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă totală de .x215. lei:

Organele fiscale nu au admis la deducere TVA aferentă bunurilor achiziționate reprezentând comodă Ixus cafea (2011), mașina de spălat LG și frigider Arctic D306 (2011), Televizor LED 3D Samsung (2011), ochelari 3D adulți cu acumulator (2011), perie rotativă (2011), combină frigorifică Beko DBK346X+ (2011), hotă hansa, filtru hotă, mașina de spălat rufe Candy GO 4106, furtun alimentare mașină de spălat, garanție (2011), diferența de .x148. lei între TVA dedusă și TVA colectată aferent achiziției de pantofi (2012), accesorii (cutie pentru ceas, curele, genți de călătorie) (2015).

Prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./03.05.2017, organele de inspecție precizează:

- nu au fost identificate la sediul contribuabilului (comodă cafea, frigider, mașini de spălat, combină frigorifică, TV, aragaz, hotă, filtru hotă); [...]
- nu au legătură de activitatea desfășurată ochelari 3D, perie rotativă [...];
- pentru anumite bunuri achiziționate în anul 2015 (curele, genți) nu s-a acceptat dreptul de deducere a TVA în condițiile în care a fost acceptat dreptul de deducere pentru achiziția unor produse similare astfel – genți achiziționate de la firma .V. SRL în baza facturilor nr. .x./16.11.2014 și nr. .x./2.12.2014 și curea achiziționată de la același furnizor în baza facturii nr. .x./07.06.2013.”

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei niciunul dintre argumentele contribuabilului, având în vedere, pe de-o parte considerentele de la pct. 3.2.1 lit. B, lit. C și lit. E și pct. 3.2.3 din prezenta decizie, iar pe de altă parte, faptul că simpla achiziție a unor bunuri **nu este suficientă** pentru a demonstra scopul achiziției acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art. 146 din Codul fiscal (deținerea documentului justificativ) pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat taxa aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile art. 145 alin. (2) teza întâi din Codul fiscal, care condiționează în mod evident deducerea taxei aferente achizițiilor de alocarea lor unor destinații precise, anume stabilite de lege. Dimpotrivă, prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească **legătura directă și imediată care trebuie să existe**

Între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

Cu privire la accesoriile marca .V. achiziționate în anul 2015, în soluționarea cauzei se reține că, prin adresa nr. AIF .x./02.05.2017 organul fiscal precizează că a fost acceptat dreptul de deducere a TVA pentru achiziția unor produse similare (genți) achiziționate de la același furnizor în baza facturilor nr. .x./16.11.2014, nr. .x./0212.2014 și nr. .x./07.06.2013.

Suplimentar față de considerentele redactate la pct. 3.2.1 din prezenta decizie, trebuie subliniat că în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor reprezentând cutie pentru ceas și curele, marca .V., în sumă totală de .x216. lei, contrar dispozițiilor art. 269 alin. (1) lit. c din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, contestatorul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația formulată, respectiv care este modul în care respectivele achiziții sunt utilizate în scopul operațiunilor taxabile ale biroului notarial.

B. Referitor la TVA în sumă totală de .x217. lei:

Organele fiscale nu au admis la deducere TVA aferentă bunurilor achiziționate cu factura nr. .x./13.03.2011 emisă de Altex România SRL (poziția 2) reprezentând hard disc de memorie portabil 500GB, și nr. .x./03.04.2011 emisă de Ikea România SRL (pozițiile 4, 5 și 8) reprezentând umerășe, sacosă hârtie și becuri economice.

Contribuabilul afirmă că hard disc-ul de memorie putea fi identificat la sediul contribuabilului și este necesar biroului notarial pentru stocarea și păstrarea datelor de pe calculatoarele și laptopurile din dotare, umerășele sunt utilizate la birou, iar becurile au fost montate pe rând la biroul notarial.

În urma completării contestației de către contribuabil, înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./16.08.2016, organul de soluționare a contestației a sesizat organul de inspecție în vederea formulării punctului de vedere asupra celor susținute prin contestație.

Prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017 organul de inspecție transmite organului de soluționare a contestației cu privire la cele susținute prin contestație, fără ca acesta să se pronunțe cu privire la produsele achiziționate prin facturile nr. .x./13.03.2011 (poziția 2) și nr. .x./03.04.2011 (pozițiile 4, 5 și 8).

Având în vedere că din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă motivul pentru care nu au fost acceptată deductibilitatea TVA a acestor produse, iar față de precizările biroului notarial formulate ulterior inspecției fiscale, organul de inspecție fiscală nu s-a pronunțat, organul de soluționare a contestațiilor neputându-se pronunța asupra legalității stabilirii obligațiilor suplimentare în baza documentelor existente la dosarul cauzei, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015.

Pe cale de consecință, urmează a se desființa Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015, cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă totală de .x217. lei (.x218. lei + .x219. lei + .x220. lei + .x221. lei).

C. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă totală de .x222. lei

Potrivit anexei 4 la raportul de inspecție fiscală nr. .x. din 29.12.2015, echipa de inspecție fiscală a refuzat dreptul de deducere a TVA în sumă totală de .x223. lei pentru achizițiile efectuate de biroul notarial, în condițiile în care contribuabilul nu poate face dovada folosirii acestor bunuri în scopul operațiunilor sale taxabile.

Contestarorul arată că valoarea facturilor nr. .x./03.04.2011 (pozițiile 1-3) și nr. .x./02.04.2011 (pozițiile 2-6) au fost înregistrate parțial la categoria cheltuielilor de protocol aferentă anului 2011, respectiv produsele pilotă, față de pernă, cearșaf protecție saltea, consolă nintendo aqua blue, jocuri și sacoșă, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă inițial în valoare totală de .x224. lei, aferentă acestor cheltuieli de protocol, ulterior a fost înregistrată ca TVA nedeductibilă prin decontul de TVA a lunii iunie 2012.

Totodată, valoarea facturii nr. .x./29.09.2012 a fost înregistrată la categoria cheltuielilor de protocol aferentă anului 2012, respectiv 2 pereche de pantofi, iar taxa pe valoarea adăugată dedusă în valoare de .x81. lei aferentă protocolului nedeductibil din anul 2012 a fost evidențiată ca TVA nedeductibilă în jurnalul de cumpărări aferent lunii mai 2013 și preluată în decontul de TVA aferent aceleiași luni.

Față de cele mai sus prezentate, organul de inspecție prin adresa înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./03.05.2017 precizează că "în urma reanalizării documentelor atașate la completarea contestației, referitoare la susținerile contestatarului prezentate anterior, a rezultat faptul că pentru anul 2011 a fost înregistrată o pierdere, iar cheltuielile de protocol în sumă de .x146. lei nu au fost considerate nedeductibile fiscal de către contribuabil, în aceste cheltuieli de protocol fiind inclusă și suma de .x77. lei (.x72. lei + .x147. lei + .x73. lei + .x145. lei) reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal la control. Această stare de fapt rezultă din situația privind cheltuielile de protocol aferente anului 2011, cuprinsă în anexa nr. 18 la completarea la contestație, situație care nu a fost prezentată în timpul controlului, având în vedere că rezultatul fiscal pentru anul 2011 a fost pierdere iar contribuabilul nu avea drept de deducere pentru cheltuieli de protocol.

De asemenea, pentru anul 2012, contribuabilul a stabilit cheltuielile de protocol nedeductibile fiscal, în care au fost incluse parțial și o parte din cheltuielile considerate nedeductibile la control, respectiv suma de .x80. lei. [...]

Totodată, aferent acestor cheltuieli de protocol considerate nedeductibile, contribuabilul a colectat TVA în sumă de .x225. lei (.x224. lei + .x81. lei), astfel că, în mod corespunzător, cu această sumă se va diminua taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control și se vor recalcula accesoriile aferente."

Cu privire la achizițiile intracomunitare de telefoane mobile și a accesoriile aferente de la societatea .K. cu facturile nr. .x./25.09.2014 și nr. .x./02.10.2014, contestatorul susține că TVA în sumă de .x85. lei aferentă acestor achiziții a fost preluată ca taxă colectată și deductibilă în decontul lunii octombrie 2014, pe cale de consecință nu se justifică accesoriile calculate pentru această sumă din data de 27.10.2014 până la data de 25.11.2014.

Organele de inspecție nu au acceptat deductibilitatea TVA pe motivul că facturile au fost emise pe numele persoanei fizice .X..

În urma completării referatului cu propuneri de soluționare prin adresa nr. MSG_AIF .x./02.05.2017, organul de control precizează: „În urma reanalizării facturilor nr. .x./25.09.2014 și nr. .x./02.10.2014 privind achiziția intracomunitară de la firma .K. a unor telefoane mobile, s-a constatat că, deși pe factură, la rubrica ce vizează beneficiarul bunurilor este înscrisă persoana fizică .X., în caseta corespunzătoare denumirii

produsului au fost înscrise și datele referitoare la B.N.P. .X., respectiv denumire CIF și adresa sediului social. În aceste condiții, pentru taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor facturi în valoare de .x85. lei, contribuabilul are drept de deducere, ca urmare, cu această sumă se va diminua taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar la control.”

Având în vedere cele reținute mai sus și referatul cu propuneri de soluționare a contestației, precum și prevederile legale invocate în materie, în conformitate cu dispozițiile art. 279 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va proceda la:

- admiterea în parte a contestației pentru acest capăt de cerere, pentru suma de .x222. lei, reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită în urma controlului prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015 și anularea pentru aceeași sumă a deciziei;

- desființarea în parte a contestației pentru acest capăt de cerere, pentru suma de .x217. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție prin Decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015;

- respingerea în parte ca neîntemeiată a contestației pentru acest capăt de cerere, pentru suma de .x215. lei reprezentând taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de organele de inspecție prin Decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015.

3.3.2 Cu privire la TVA în sumă de .x226. lei (.x29. lei – .x30. lei + .x211. lei + .x33. lei), cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 este investită să se pronunțe dacă contribuabilul poate beneficia de dreptul de deducere pentru achiziții de autoturisme precum și a pieselor auto (anexa 5), în condițiile în care pe de o parte legiuitorul a prevăzut o limitare specială a dreptului de deducere, iar utilizarea autoturismului declarată de persoana în cauză nu se încadrează în excepțiile de la limitarea specială prevăzute de legislația fiscală aplicabilă, iar pe de altă parte din documentele anexate la dosarul cauzei nu rezultă situația de fapt.

În fapt, organele de inspecție fiscală nu au acordat contribuabilului drept de deducere pentru TVA în sumă de .x226. lei aferentă achiziției unui autoturism precum și a pieselor auto, întrucât nu au fost respectate prevederile legale referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere.

În drept, potrivit art. 145[^]1 „Limitări speciale ale dreptului de deducere” din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, astfel cum a fost introdus prin O.U.G. nr. 34/2009:

„Art. 145 - (2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile; [...]

Art. 145[^]1. – (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

a) **vehiculele utilizate exclusiv pentru:** intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, **transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

b) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

c) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane, instruirea de către școlile de șoferi, transmiterea folosinței în cadrul unui contract de leasing financiar sau operațional;

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.

(2) Prin achiziție de vehicule, în sensul alin. (1), se înțelege cumpărarea unui vehicul din România, importul sau achiziția intracomunitară a vehiculului.”

Prin pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit următoarele:

„45¹. (1) În aplicarea art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, **termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:**

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru reparații și/sau intervenție reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deserveșc personalul specializat în vederea reparării bunurilor, precum și cele utilizate pentru deplasarea în acțiuni de intervenție;

b) vehiculele utilizate exclusiv pentru pază și protecție sunt vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

c) vehiculele utilizate exclusiv pentru curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

d) vehiculele utilizate exclusiv drept care de reportaj reprezintă vehiculele rutiere special amenajate pentru a găzdui tehnica specifică pentru înregistrări audio-video sau transmisii complexe video, audio și/sau date prin unde hertziene sau medii optice, capabile să efectueze producții de televiziune sau radio înregistrate sau transmise în direct sau să transmită la distanță prin tehnologii de radiofrecvență (radiorelee, transmisii prin satelit) sau prin fibră optică semnalul unei producții de televiziune sau de radio către alte care de reportaj sau către un telecentru sau un sediu central de radiodifuziune;

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări. În această categorie se cuprind și vehiculele de test-drive utilizate de dealerii auto;

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul

convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;

g) vehiculele utilizate exclusiv de agenți de recrutare a forței de muncă sunt vehiculele utilizate în cadrul activității agențiilor de plasare a forței de muncă de către personalul care se ocupă în principal cu recrutarea și plasarea forței de muncă. Se limitează deductibilitatea taxei la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de recrutare a forței de muncă.

(2) În sensul art. 145¹ alin. (1) lit. c) din Codul fiscal, prin vehicule utilizate pentru prestarea de servicii cu plată se înțelege vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate”.

Prin O.U.G. nr. 24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar fiscale, în vigoare de la 1 iulie 2012 au fost modificate prevederile art. 145¹ alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în sensul:

„(1) Prin excepție 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.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(5) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹.

(6) *Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin norme.*

Potrivit pct. 45¹ alin. (2) și alin. (4) din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare începând cu data de 13.07.2012:

„45¹. (1) *În aplicarea art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.*

(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, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.*

(3) *În cazul vehiculelor utilizate pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă se consideră că vehiculul este utilizat în scopul activității economice atunci când există dificultăți evidente în folosirea altor mijloace de transport adecvate, cum ar fi lipsa mijloacelor de transport în comun, decalajul orarului mijloacelor de transport în comun față de programul de lucru al persoanei impozabile. Reprezintă vehicule utilizate de angajator pentru transportul angajaților la și de la locul de muncă vehiculele utilizate pentru transportul angajaților de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la locul de muncă, precum și de la locul de muncă la reședința angajaților/locul convenit de comun acord. Prin angajați se înțelege salariații, administratorii societăților comerciale, directorii care își desfășoară activitatea în baza contractului de mandat, potrivit legii și persoanele fizice rezidente și/sau nerezidente detașate, potrivit legii, în situația în care persoana impozabilă suportă drepturile legale cuvenite acestora.*

(4) *Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin. (3), este considerat uz personal al*

vehiculului. 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. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). 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.

(5) În cazul vehiculelor prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și taxa aferentă 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 acestora și pentru uz personal fiind considerată neglijabilă cu excepția situației în care se poate face dovada unei practici abuzive. În situația prevăzută la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal este obligatoriu ca persoana impozabilă să utilizeze exclusiv vehiculul pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat, în vederea deducerii taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de aceste vehicule conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal. Totuși, în cazul vehiculelor prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, nu se aplică limitarea dreptului de deducere a taxei dacă acestea sunt utilizate și pentru alte activități economice ale persoanei impozabile, inclusiv pentru activitățile prevăzute la art. 145¹ alin. (3) lit. b) - f) din Codul fiscal.

(6) În scopul aplicării art. 145¹ alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru:

(i) servicii de urgență reprezintă vehiculele care pot fi înzestrate sau nu cu echipamente tehnice specifice, ce deservește personalul specializat în vederea unor intervenții de urgență, cum sunt cele asupra rețelelor de gaz, energie electrică, apă, canalizare;

(ii) servicii de pază și protecție reprezintă vehiculele utilizate în vederea asigurării siguranței obiectivelor, bunurilor și valorilor împotriva oricăror acțiuni ilicite care lezează dreptul de proprietate, existența materială a acestora, precum și protejării persoanelor împotriva oricăror acte ostile care le pot periclita viața, integritatea fizică sau sănătatea, potrivit prevederilor Legii nr. 333/2003 privind paza obiectivelor, bunurilor, valorilor și protecția persoanelor, cu modificările și completările ulterioare;

(iii) servicii de curierat reprezintă vehiculele care servesc la primirea, transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și

monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(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 exercițarea 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.”

Din prevederile legale sus-citate rezultă că, în cazul autoturismelor, legea fiscală a introdus o limitare specială a dreptului de deducere pentru achiziția acestora și a combustibilului necesar funcționării, cu excepția autoturismelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege.

A. Referitor la TVA în sumă totală de .x29. lei:

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna ianuarie 2011, biroul notarial și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x29. lei înscrisă în factura nr. .x./24.01.2011 emisă de societatea .Z., reprezentând achiziția unui autoturism marca Autoturism 1 în valoare de .x189. lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au constatat că achiziția vehiculului mai sus menționat nu se încadrează în excepțiile prevăzute la art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, fapt pentru care nu au acordat drept de deducere pentru taxa pe valoarea adăugată în cuantumul mai sus menționat.

Cu privire la acest aspect, contribuabilul afirmă că autoturismul a fost închiriat către .W. SRL, astfel se încadrează la vehiculele exceptate de la regula prevăzută la art. 145¹

alin. (1) din Codul fiscal, iar în perioada 01.08.2012-17.09.2012 a fost utilizat numai pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor de serviciu de către titularul biroului notarial, situație în care din punct de vedere a TVA nu se aplică limitarea prevăzută la art. 145¹, alin. (1) din Codul fiscal.

În susținerea acestui aspect, contestatarul anexează la contestație contractul de închiriere nr. .x. din 01.02.2011, încheiat între B.N.P. .X. și S.C. .W. S.R.L., obiectului contractului fiind obținerea folosinței asupra autovehiculului 1 la un preț de .x227. lei + TVA/semestru, (.x228. lei lunar + TVA). La art. 6 din contract este menționat că plata chiriei se va face prin orice mijloc de plată sau compensare în schimb cu alte servicii, în termen de 15 zile de la primirea facturii sau în avans.

Potrivit actului de reziliere a contractului de închiriere nr. .x./01.02.2011 din 01.08.2011, contractul încetează începând cu 01.08.2012.

În data de 01.02.2011 s-a încheiat un contract de prestări servicii între contribuabil și societatea sus menționată, obiectul contractului fiind prestarea serviciilor de consultanță în management, prin care biroul notarial acceptă să plătească prețul prestării de servicii în funcție de numărul orelor prestate pe baza rapoartelor de lucru prezentată de S.C. .W. S.R.L., nefiind specificată prețul contractului.

La contestație sunt anexate câte 3 facturi emise de S.C. .W. S.R.L. și BNP .X. pentru suma totală de .x229. lei + TVA și câte trei ordine de compensare pentru această sumă.

Din analiza documentelor depusă de contribuabil rezultă că contractul de închiriere a produs efecte o perioadă de 18 luni (01.02.2011 – 01.08.2012), prețul întreg conform contractului fiind .x230. lei lei (.x231. lei + .x232. lei TVA), sumă pentru care au fost emise ordine de compensare.

Organul de inspecție prin completarea referatului cu propunerea contestației nr. MSG_AIF .x./15 martie 2016 precizează că în timpul controlului nu a fost prezentat contractul încheiat cu clientul S.C. .W. S.R.L., acesta nefiind anexat nici contestației, iar în urma transmiterii completărilor depuse la contestație de către biroul notarial în cursul anului 2016, prin adresa nr. MSG_AIF .x./10 mai 2017, organul fiscal menționează următoarele:

„În urma reanalizării aspectelor prezentate de contestatar și a documentelor invocate în această speță, nu s-a ajuns la alt punct de vedere cu privire la TVA dedusă la achiziția autoturismului, decât cel prezentat în raportul de inspecție fiscală. De precizat că unele dintre documentele la care a făcut referire contestatarul nu au fost prezentate cu ocazia inspecției fiscale.

Din analiza documentelor invocate, precum și a operațiunilor reflectate de acestea au rezultat următoarele:

- valoarea totală a veniturilor înregistrate din închirierea autoturismului a fost de .x229. lei cu TVA aferentă de .x233. lei;*
- contravaloarea serviciilor de consultanță în management facturate de S.C. .W. S.R.L. a fost de .x229. lei cu TVA aferentă de .x233. lei;*
- data la care a fost încheiat Contractul de prestări servicii între SC .W. SRL și BNP .X., coincide cu data la care a fost încheiat Contractul de închiriere între cele două părți respectiv data de 01.02.2011;*
- S.C. .W. S.R.L. nu are în obiectul de activitate prestarea unor servicii de consultanță sau management, activitatea principală desfășurată de această firmă fiind „Activități ale*

bibliotecilor și arhivelor”, iar activitatea din ultimul bilanț fiind „Comerț cu amănuntul de piese și accesorii pentru autovehicule”;

- S.C. .W. S.R.L. nu a avut salariați în anii 2011 și 2012;

- există o relație de afiliere între firma .W. S.R.L., care are ca administrator și asociat persoana fizică .S., acesta având același domiciliu cu dl. .X., titularul biroului notarial, respectiv loc. X, str. X nr. x;

- stingerea obligațiilor ce decurg din cele două contracte s-a efectuat prin compensare;

- nu este clară natura serviciilor de consultanță în management care ar fi fost prestate de firma .W. S.R.L. în favoarea biroului notarial, precum și necesitatea unor astfel de servicii având în vedere precizările făcute în anexele la facturile emise de BNP .X.: „La data emiterii facturii, obligațiile locatorului au fost stinse prin servicii efectuate anticipat în schimbul chiriei conform facturii... urmând a se efectua operațiunea legală de compensare privind stingerea obligațiilor de plată pentru ambele părți.”

Cu toate acestea, dl. .X. a prezentat în timpul controlului Dispoziția din data de 01.02.2011 (dată care coincide cu data de încheiere a celor două contracte) potrivit căreia: „... notarul public .X., cu CNP ..., domiciliat în municipiul X, str. X, nr. x, județul Mureș, este autorizat să folosească exclusiv pentru transport de personal la/de la locul de desfășurare a activității, autoturismul marca „Atoturism 1, număr de identificare ...”

În aceste condiții, reanalizând întregul context al operațiunilor invocate și a documentelor prezentate în această speță, se poate concluziona că cele două operațiuni, de închiriere a autoturismului pe de o parte și prestarea serviciilor de consultanță în management pe de altă parte, nu au un scop economic, practic acestea anulându-se reciproc. Astfel, chiar dacă la inspecție nu au fost consemnate constatări cu privire la cele două contracte, prin reanalizarea acestora la solicitarea contestatarului, din punctul de vedere al organelor de control cele două operațiuni nu s-ar fi justificat, însă efectul fiscal al anulării acestora ar fi fost nul.”

În susținerea faptului că autoturismul Autoturism 1 în perioada 01.08.2012-17.09.2012 a fost utilizat numai pentru ducerea la îndeplinire a sarcinilor de serviciu de către titularul biroului notarial, contribuabilul anexează la contestație 30 foi de parcurs emise pentru autoturismul cu număr de înmatriculare ...

*În speță, se reține că în perioada în discuție (2011), nu era permisă deducerea TVA pentru achizițiile de vehicule și nici combustibilul necesar funcționării autoturismelor, **chiar și în situația în care autoturismele erau utilizate în folosul activității economice a persoanelor impozabile**, cu excepția utilizării pentru acele destinații anume prevăzute de legea fiscală la lit. a) - d) alin. (1) art. 145¹ din Codul fiscal.*

Motivația contestatarului B.I.N. .X. este neîntemeiată din mai multe motive, și anume:

- pentru a se încadra în excepție, trebuie îndeplinită prima condiție, aceea a „utilizării exclusive” (sintagmă expres prevăzută în textul legii), iar contestatarul nu poate face dovada îndeplinirii acestei condiții, de vreme ce documentele prezentate (contract de închiriere, contract de prestări servicii de consultanță și management, facturi și ordine de compensare) nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție pentru motivele mai sus invocate;

Se reține că, potrivit dispozițiilor art. 65 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, contribuabilul are obligația de a prezenta dovezi obiective verosimile, pertinente și concludente, care să susțină intenția sa declarată cu privire la

scopul unei achiziții, simpla contractare a unor servicii și prezentarea facturilor emise neputând asigura exercitarea dreptului de deducere a cheltuielilor respective.

- a doua condiție se referă la destinația vizată de excepție, respectiv „**transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității**” și nu de „transport personal la și de la locul de desfășurare a activității”, așa cum rezultă din foi de parcurs anexate la contestație în sprijinul propriilor susțineri; or, sintagma „transport de personal” se referă, stricto sensu, la transportul angajaților contribuabililor, și nu la transportul personal al contribuabililor, așa cum eronat susține contestatarul, dovadă și condițiile pentru aplicarea excepției prevăzute la pct. 45¹ alin. (1) lit. f) din Normele metodologice de aplicare, respectiv **atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport** pentru transportul angajaților la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului **și atunci când există un acord colectiv** între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport.

Totodată, faptul că autoturismul a fost utilizat pentru deplasare la biroul de cadastru și publicitate imobiliară, la bănci, la primărie, la contabil, etc., deci în interesul desfășurării activității nu poate fi reținut oricum în soluționarea favorabilă a cauzei având în vedere că **limitarea specială a dreptului de deducere** prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, articol nou introdus de legiuitor prin O.U.G. nr. 34/2009 **vizează tocmai acele autoturisme folosite în interesul activității taxabile**, cu excepțiile anume enumerate în textul articolului; **altminteri, în măsură în care autoturismele nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile ale contribuabililor plătitori de taxă, nici nu era nevoie de o limitare specială a dreptului de deducere, fiind suficiente reglementările deja existente de la art. 145 alin. (1) lit. a) din Codul fiscal.**

În acest sens, se reține că pentru a se încadra în excepțiile pentru care nu se aplică limitarea specială a dreptului de deducere, deplasarea la sediul clienților trebuie să fie efectuată în scop de intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, ceea ce, evident, nu este cazul pentru deplasarea notarului public la sediul clienților ori a instituțiilor publice, așa cum invocă contestatarul.

Cum excepțiile sunt de strictă interpretare și, mai mult, textul art. 145¹ alin. (1) lit. a) din Codul fiscal condiționează încadrarea în excepție prin trimitere la caracterul „exclusiv” al utilizării autoturismelor pentru destinațiile anume precizate, rezultă că B.I.N. .X. nu poate beneficia de dreptul de deducere pentru achiziția autoturismului Autoturism 1 utilizat pentru transportul personal al contribuabilului.

În consecință, contestația urmează a fi respinsă ca neîntemeiată pentru capătul de cerere privind TVA în sumă de .x29. lei.

B. Referitor la TVA în sumă de .x30. lei, colectata in mod eronat:

În data de 17.09.2012 contribuabilul vinde autoturismul Autoturism 1, fiind emisă în acest sens factura nr. 262/17.09.2012, prețul de vânzare fiind de .x192. lei și TVA aferentă de .x30. lei.

Organul de inspecție în actul atacat precizează că în momentul achiziției, respectiv 24.01.2011 contribuabilul nu avea dreptul de deducere a TVA conform prevederilor art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, iar în situația dată, în mod eronat, contribuabilul colectează TVA pentru această sumă.

Potrivit art. 141 alin. (2) lit. g) din Codul fiscal, sunt scutite de taxă livrările de bunuri a căror achiziție a făcut obiectul limitării totale a dreptului de deducere conform art. 145¹.

Având în vedere considerentele prezentate prin prezenta decizie la punctul 3.3.3.lit. B și prevederile legale invocate, contestația urmează a se respinge ca neîntemeiată cu privire la acest capăt de cerere.

C. Referitor la TVA în sumă totală de .x211. lei:

În perioada verificată (01.10.2010 – 31.08.2015), conform anexelor 5 din raportul de inspecție fiscală, biroul notarial a achiziționat piese auto destinate autoturismelor Autoturism 3, Autoturism 2, Autoturism 4 și AUTOTURISM 5, pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .x54. lei după cum urmează:

- pentru autoturismul Autoturism 3: .x212. lei (în perioada 13.06.2011 – 12.07.2011);
- pentru autoturismul Autoturism 2: .x213. lei (în perioada 21.08.2012 – 31.01.2014);
- pentru autoturismul Autoturism 4: .x214. lei (în data 19.09.2013);
- pentru autoturismul AUTOTURISM 5: .x44. lei (în perioada 20.04.2012 – 06.03.2015);

Cu privire la TVA în sumă de .x234. lei aferentă achiziționării pieselor și reparațiilor auto care nu sunt în proprietatea biroului notarial, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt și drept pe care se întemeiază contestația formulată, fapt pentru care această sumă va face obiectul unui capăt de cerere, respectiv punctul 3.3.3.

Organul de inspecție menționează că contribuabilul a dedus această sumă în condițiile în care nu face dovada că autoturismele în cauză au fost utilizate în cadrul activității economice.

Contribuabilul precizează că pentru cheltuielile cu reparațiile și piesele de schimb există ca document justificativ factura de achiziție și dovada plății acesteia, iar ulterior înstrăinării autoturismului marca Autoturism 1, în proprietatea biroului notarial au rămas spre folosință doar trei autoturisme, și anume autoturismul marca AUTOTURISM 5, autoturismul Autoturism 2 și autoturismul Autoturism 4, cheltuielile legate de aceste autoturisme și TVA aferentă au fost deduse în procent de 50% și admis în parte la deductibilitate de către organele de inspecție fiscală.

Fata de sustinerile petentului, din analiza datelor cuprinse în anexa nr. 5 la raportul de inspecție fiscală rezultă următoarele:

- în cazul autoturismului Autoturism 3, în anul 2011 contribuabilul a dedus 100% TVA aferent achiziționării pieselor de schimb și manopera;
- în cazul autoturismului Autoturism 2, în perioada 2012 - 2014 contribuabilul a dedus 50% TVA aferent achiziționării pieselor de schimb, combustibilului, consumabilelor, precum și a serviciilor de asigurare, întreținere, manoperă;
- în cazul autoturismului Autoturism 4, în anul 2013 contribuabilul a dedus 50% TVA aferent facturii privind achiziționarea unor piese auto;
- în cazul autoturismului AUTOTURISM 5, în perioada 20.04.2012 – 22.06.2012 contribuabilul a dedus 100% TVA aferent achiziționării pieselor de schimb, iar după 1 iulie 2012 (cu excepția datei de 27.07.2012 când a dedus 100% TVA în sumă de .x235. lei) a dedus 50% TVA aferent achiziționării pieselor de schimb și a serviciilor de manoperă, prelungire garanție, asigurare.;

Totodată, în raportul de inspecție fiscală organul fiscal menționează că: „...au fost acceptate cheltuielile cu reparațiile aferente autoturismelor marca Autoturism 7 care a fost utilizat de d-nul .X. și marca Autoturism 1 care a fost închiriat unei terțe persoane”

Având în vedere considerente reținute la **lit. B din** punctul 3.2.5 și prevederile legale mai sus invocate, se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, se va desființa decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015 privind taxa pe valoarea adăugată aferentă pieselor de schimb auto precum și a serviciilor aferente pentru suma de .x211. lei urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reanalizeze situația taxei pe valoarea adăugată neacceptată la deducere aferente achizițiilor de produse de întreținere și funcționare a autoturismelor și să stabilească situația de fapt având în vedere considerentele prezentei decizii și documentele depuse și invocate de contestatoare.

D. Referitor la TVA nedeductibilă în sumă totală de .x33. lei:

În data de 23.08.2012 biroul notarial a achiziționat un autoturism marca Autoturism 2, la valoarea de .x31. lei, pentru care s-a exercitat dreptul de deducere limitat pentru 50% din TVA aferentă de .x32. lei, respectiv pentru suma de .x33. lei.

Organul de inspecție nu a acceptat deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x33. lei, pe motivul că pentru achiziția în cauză nu s-a făcut dovada folosirii în scopul operațiunilor taxabile ale contribuabilului, acesta nu a făcut dovada în timpul controlului că autoturismul a fost utilizat în cadrul activității economice.

La întrebarea organelor de inspecție fiscală (Anexa nr. 6 la RIF) că în perioada ianuarie 2010 – august 2015 ce autoturism a folosit contribuabilul în calitate de titular al biroului notarial, domnul .X. a precizat următoarele: *„Fiecărui salariat i s-a alocat spre utilizare, în interesul activității biroului cel mult un autoturism (pentru persoanele cu atribuții de conducere și administrare) conform dispozițiilor anexate.”*

Potrivit legislației în vigoare la data achiziției autoturismului, dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării.

Totodată, prin limitarea la 50% a dreptului de deducere a taxei aferente cumpărării de vehicule, se înțelege limitarea deducerii taxei care ar fi deductibilă în condițiile prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, adică limitarea specială a dreptului de deducere prevăzută de art. 145¹ din Codul fiscal, vizează tocmai acele autoturisme care sunt folosite în interesul operațiunilor taxabile.

Legislația prevede că 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, iar **în cazul în care 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 Codului de procedură fiscală.**

Situația autoturismelor la data achiziției autoturismului Autoturism 2, respectiv 23.08.2012, se prezintă astfel:

Autoturism	Data achiziției	Data vânzării
Autoturism 1	24.01.2011	17.09.2012
Autoturism 4	28.06.2011	09.08.2012
Autoturism 5	03.04.2012	-
Autoturism 2	23.08.2012	17.10.2014
Autoturism 4	11.12.2012	09.08.2014

Astfel, rezultă că în perioada 2012 – 2014 biroul notarial avea în proprietate/folosință autoturisme după cum urmează:

- ianuarie – martie 2012: 2 autoturisme;
- aprilie – septembrie 2012: 3 autoturisme;
- octombrie – noiembrie 2012: 2 autoturisme;
- decembrie 2012 – august 2014: 3 autoturisme;
- septembrie – octombrie 2014: 2 autoturisme;
- noiembrie – decembrie 2014: 1 autoturism.

Potrivit precizărilor organelor de inspecție fiscală din referatul cu propuneri de soluționare a contestației rezultă că la data prezentării notei explicative, precum și la data programată pentru discuția finală, contribuabilul nu a prezentat și nu a făcut referiri la faptul că ar exista și alte documente care să vizeze utilizarea autoturismului în interesul activității taxabile.

Totodată se precizează că documentele prezentate nu au putut fi luate în considerare, având în vedere că dispoziția de autorizare a folosirii autoturismului Autoturism 2 poartă data de 01.11.2009, în timp ce autoturismul a fost achiziționat în data de 23.08.2012, fără ca aceasta să fie semnată de către persoana autorizată. Ulterior, contribuabilul a prezentat o dispoziție de anulare, editată în data **04.11.2009** care conține serie șasiu ... a autoturismului achiziționat în **23.08.2012**, și o nouă dispoziție emisă pentru aceeași persoană autorizată să folosească o altă mașină. Mai mult, prin documentele prezentate nu se face dovada utilizării autoturismului în cauză, ci doar se autorizează persoana respectivă să-l folosească autoturismul, pe nici o factură privind reparația acestuia nu se regăsește ca delegat numele salariatului care care ar fi utilizat autoturismul în cauză, ci doar numele d-lui .X.

Din analiza taxei pe valoarea adăugată aferentă autoturismelor achiziționate în perioada verificată rezultă următoarele:

- Autoturism 1 – achiziționată la data 24.01.2011, nu a fost acceptată TVA aferentă achiziționării autoturismului, având în vedere că acesta nu s-a încadrat în excepții prevăzută de art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal;
- AUTOTURISM 4 - achiziționată la data 28.06.2011, a fost acceptată TVA dedusă 100% aferentă ratelor de leasing;
- AUTOTURISM 5 - achiziționată la data 03.04.2012 de la o persoană fizică fără TVA;
- Autoturism 2 - achiziționată la data 23.08.2012, nu a fost acceptată TVA dedusă 50% aferentă achiziționării autoturismului, având în vedere că nu s-a dovedit utilizarea autoturismului în interesul activității taxabile potrivit art. 145 alin. (2) lit. a) din Codul fiscal;

- Autoturism 4 - achiziționată la data 11.12.2012, a fost acceptată TVA dedusă 50% aferentă ratelor de leasing;

De asemenea, la începutul perioadei verificate biroul notarial avea achiziționat 3 autoturisme, respectiv Autoturism 7, AUTOTURISM 6, Autoturism 3.

Normele metodologice precizează că 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 Codului de procedură fiscală.

În speță, situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de contribuabil în sensul că nu s-a justificat utilizarea autoturismului Autoturism 2 în interesul operațiunilor taxabile, având în vedere că documentele prezentate (dispozițiile de autorizare a folosirii autoturismelor) au fost întocmite ulterior prezentării deficiențelor constatate la finalizarea inspecției, astfel nu au putut fi luate în considerare.

De altfel, **caracterul obiectiv al dovezilor, presupune că acestea să fie emise și/sau întocmite în raport cu terțe persoane, astfel încât să depășească caracterul „pro causa” al înscrisurilor emane exclusiv de contestatarul și prezentate în susținerea cauzei și să ateste fapte care s-au produs în realitate.**

Contribuabilul prin completarea contestației înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. 32746/07.11.2016 susține că începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat de către titularul biroului notarial, având în vedere vânzarea autoturismului Autoturism 1 la data 18.09.2012, iar persoana cu funcție de conducere are dreptul la utilizarea unui autoturism.

Potrivit susținerilor contribuabilului, autoturismele au fost folosite de către următoarele persoane după cum urmează:

.X.:

- Autoturism 3: 03.01.2010 – 06.12.2011;
- Autoturism 7: 05.11.2007 – 07.06.2012;
- Autoturism 1: 01.08.2012 – 17.09.2012;
- Autoturism 2: 19.09.2012 – 17.10.2014;
- Autoturism 5: 18.10.2014 –

.P.:

- Autoturism 2: 23.08.2012 – 18.09.2012;

.M.:

- Autoturism 4: 28.06.2011 – 09.08.2012;
- Autoturism 5: 03.04.2012 – 17.10.2014;

.B.:

- Autoturism 4: 11.12.2012 – 09.08.2014;

.I.:

- Autoturism 3: 03.01.2010 – 06.12.2011;

.H.:

- Autoturism 6: 22.08.2008 – 19.03.2010;

De asemenea, contribuabilul precizează că Autoturism 5 începând cu 18.10.2014 a fost utilizat și de către ceilalți salariați.

Potrivit **dispozițiilor de autorizare a folosirii autoturismelor:**

1. **.X.** autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 7 din data 10.11.2007;
2. **.H.** este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 6 din data 01.09.2008;
3. **.I.** autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 2 din data 01.11.2009;
Dispoziție anulată: .I. autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 2 din data 01.11.2009 - data dispoziției 04.11.2009;
Dispoziție corectată: .I. autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 3 din data 04.11.2009 – confirmată;
4. **.X.** autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 1 din data 01.02.2011;
5. **.M.** este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 4 din data 01.07.2011 – confirmată;
6. **.M.** este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 5 din data 04.04.2012 – confirmată;
7. **.P.** este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 2 din data 01.10.2012; (serie șasiu autoturismului Autoturism 3);
Dispoziție anulată: .P. este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 2 din data 01.10.2012; (serie șasiu autoturismului Autoturism 3) - data dispoziției 04.10.2012;
Dispoziție corectată: .P. este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 2 din data 04.10.2012 – confirmată;
8. **.B.** este autorizată să folosească autoturismului marca Autoturism 4 din data 14.12.2012;

De asemenea, potrivit referatelor justificative anexate la contestație prin completarea înregistrată la D.G.R.F.P. Brașov sub nr. .x./07.11.2016:

- Anexa nr. 22 - începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 este utilizat concomitent de către .X. și angajatul .P.;
- Anexa nr. 36 - începând cu data de 18.10.2014 autoturismul Autoturism 5 este utilizat concomitent de către .X. și ceilalți angajați;
- Anexa nr. 37 - începând cu data de 03.01.2010 autoturismul Autoturism 3 este utilizat concomitent de către .X. și angajata .I.;

Față de situația mai sus prezentată cu privire la autoturismul Autoturism 2 organul de soluționare a contestației reține următoarele:

- în timpul desfășurării inspecției fiscale, contribuabilul a prezentat o dispoziție de autorizare a folosirii a acestui autoturism emisă pentru angajata .I. potrivit căreia angajata este autorizată să folosească acest autoturism începând cu data 01.11.2009, cu toate că autoturismul a fost achiziționat în data de 23.08.2012;

- la punctul de vedere cu privire la constatările inspecției fiscale contribuabilul anexează dispoziții care modifică dreptul de utilizare a autoturismului, și prezintă o dispoziție prin care se autorizează pe domnul .P. să folosească acest autoturism doar pe

teritoriul României în interes de serviciu începând cu data de 04.10.2012, totuși la achiziția autoturismului în data de 23.08.2012 s-a exercitat dreptul de deducere limitat pentru 50% acordat autoturismelor care sunt utilizate atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal. Dispoziția a fost semnată și de către angajat prin anexa nr. 1/04.10.2012 la dispoziție. Se reține că domnul .P. a fost angajat la biroul notarial prin contractul individual de muncă nr. 27.09.2012, data începerii contractului fiind 01.10.2012;

- în susținerea precizării faptului că autoturismul a fost folosit doar în interes de serviciu, contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs;

- odată cu vânzarea autoturismului Autoturism 1 (17.09.2012) utilizat de către domnul .X., potrivit referatului justificativ (anexa nr. 22), începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat concomitent de către .X. și angajatul .P.;

- totodată se reține, că potrivit dispozițiilor de autorizare a folosirii autoturismelor aflate la dosarul cauzei, titularul biroului notarial nu avea în folosință alte autoturisme, datorită faptului că autoturismele Autoturism 7 și Autoturism 1 au fost vândute în data de 07.06.2012, respectiv 17.09.2012;

- afirmația organului fiscal cum că „dispozițiile nu poartă semnătura persoanelor salariate cărora ar fi fost atribuite spre folosință autoturismele în cauză, astfel că nu rezultă că aceste persoane au luat la cunoștință despre prevederile dispozițiilor respective” (pag.3 la completare referat nr. MSG_AIF .x./04.04.2017) nu este întemeiată, atâta timp cât anexa nr. 1 la dispoziții, unele conțin semnătura persoanelor respective, în cazul autoturismului Autoturism 2, salariața .I. a confirmat varianta corectă a dispoziției, la fel și domnul .P.;

Având în vedere că în baza documentelor existente la dosarul cauzei organele de soluționare nu se pot pronunța cu privire la situația de fapt existentă, iar organele fiscale prin adresele transmise în completarea referatelor cu propuneri de soluționare a contestației, pe lângă neregularitățile constatate cu privire la dispozițiile de autorizare a folosirii autoturismelor, nu s-au pronunțat referitor la afirmația contribuabilului cum că „începând cu data de 19.09.2012 autoturismul Autoturism 2 a fost utilizat de către titularul biroului notarial, având în vedere vânzarea autoturismului Autoturism 1 la data 18.09.2012, iar persoana cu funcție de conducere are dreptul la utilizarea unui autoturism.”, se impune reanalizarea situației fiscale, astfel se va face aplicarea prevederilor art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care precizează:

„Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.”

coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, care prevede:

„11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Ținând cont de cele precizate mai sus, prevederile legale invocate, precum și de faptul că prin raportul de inspecție fiscală nu s-a efectuat o analiză a situației de fapt, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015, pentru suma de .x33. lei reprezentând 50% dedusă din taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării autoturismului Autoturism 2, **urmând ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să clarifice situația celor 3 autoturisme rămase în proprietatea/folosința biroului notarial după luna august 2012 (AUTOTURISM 5, Autoturism 2 și Autoturism 4), având în vedere că contribuabilul susține că în funcție de titular al biroului notarial, a utilizat concomitent cu salariații autoturismele Autoturism 2 în perioada 19.09.2012 – 17.10.2014 și AUTOTURISM 5 începând cu data de 18.10.2014 până în prezent.**

Urmează ca organele de inspecție fiscală prin alte persoane decât cele care au încheiat decizia de impunere contestată, să reverifice aceeași perioadă în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, să reanalizeze situația de fapt, avându-se în vedere considerentele prezentate mai sus și în funcție de cele constatate să stabilească situația de fapt pentru perioada verificată.

3.3.3 În ceea ce privește suma totală de – .x236. lei, reprezentând:

.x234. lei - taxa pe valoarea adăugată aferentă facturilor prin care au fost achiziționate piese auto și servicii de reparații autoturismelor care nu sunt în proprietatea biroului notarial (2011 și 2014);

- .x210. lei, diferență în minus rezultând din completarea eronată a decontului de taxă, în sensul că contribuabilul nu și-a exercitat dreptul de deducere, drept pentru care cu această sumă s-a diminuat TVA de plată stabilită suplimentar;

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Brașov, prin Serviciul soluționare contestații 2 se poate pronunța pe fond, în condițiile în care contestatorul nu a prezentat motivele de fapt și de drept pe care se întemeiază contestația cu privire la diferențele stabilite de inspecția fiscală.

În fapt, prin decizia de impunere nr. .x1. emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015 s-a stabilit suplimentar TVA de plată în sumă de .x2. lei pentru perioada 01.10.2010 - 31.08.2015.

B.I.N. .X. contestă în totalitate decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015, fără a aduce niciun argument în ceea ce privește TVA în sumă de .x234. lei (anexa 5.5 la RIF) și în sumă de .x210. lei (lit. e) din pct. 3.1.1. din decizia de impunere mai sus menționată).

În drept, sunt incidente dispozițiile art. 268 și art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, (denumită în continuare Codul de procedură fiscală), care prevăd:

„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.*

(2) *Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.*

(3) *Baza de impozitare și creanța fiscală stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună. [...]*

Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

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

(2) *Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat. [...]*”

Totodată în speță sunt incidente și prevederile pct. 11.1 lit. b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul nr. 3.741/2015, potrivit cărora:

„Contestația poate fi respinsă ca: [...] nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;” coroborate cu prevederile pct. 2.5 din același act normativ, potrivit cărora:

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

Incidente speței sunt și prevederile art. 276 alin. (1) din Codul de procedură fiscală, care stipulează:

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, regulă

tradițională exprimată prin adagiul latin „*actor incumbit probatio*”, principiul fiind consfințit de art. 249 din Legea nr. 134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare: „*cel care face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege*” și art. 250 din același act normativ care precizează: „*dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri [...]*”.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

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

Întrucât B.I.N. .X. nu a prezentat motivele de fapt și de drept și dovezile pe care se întemeiază contestația formulată cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .x237. lei și cu privire la diminuarea TVA de plată stabilită suplimentar cu suma de .x210. lei, Serviciul soluționare contestații din cadrul DGRFP Brașov nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept și a dovezilor, care sunt elemente obligatorii și expres prevăzute de articolele sus invocate.

În consecință, urmează a se respinge ca nemotivată contestația formulată de B.I.N. .X. cu privire la TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .x234. lei și diminuarea TVA de plată cu suma de .x210. lei prin decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015.

3.3.4 Cu privire la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de .x208. lei, compusa din:

- **.x3. lei – dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată,**

- **.x4. lei - penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată,**

se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că la punctele 3.3.1, 3.3.2 și 3.3.3 din prezenta decizie

- s-a admis parțial contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .x1./29.12.2015 pentru suma de .x222. lei,

- s-a desființat parțial Decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015 pentru suma de .x238. lei,

- s-a respins parțial contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .x1./29.12.2015 pentru suma de .x239. lei,

conform principiului de drept „*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, întrucât urmează să se refacă inspecția fiscală cu privire la o parte din obligațiile principale, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 (citate anterior în considerentele prezentei decizii), se va desființa și Decizia de impunere nr. .x1./29.12.2015 pentru suma totală de .x208. lei, reprezentând dobânzi și penalități aferente TVA, în vederea

recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele reverificării.

3.4 Referitor la diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite în urma inspecției fiscale și accesoriile aferente CASS:

Cauza supusă soluționării D.G.R.F.P. Brașov prin Serviciul soluționare contestații 2 este să se pronunțe dacă domnul .X. datorează CASS în sumă totală de .x99. lei și accesorii aferente în sumă totală de .x240. lei, în condițiile în care contestația formulată împotriva debitului analizat la punctul 3.2. urmează a fi admisă în parte, respinsă în parte și se va desființa partial actul atacat.

În fapt, potrivit constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr. .x./29.12.2015, domnul .X. a obținut, în cursul anilor 2010 - 2013, venituri din activități independente, respectiv venituri din profesii libere, în sumă de .x241. lei.

Prin urmare, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilului CASS în sumă de .x99. lei, calculat asupra venitului stabilit suplimentar după cum urmează:

- .x8. lei - pentru anul 2010, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .x102. lei;
- .x14. lei - pentru anul 2011, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .x196. lei;
- .x20. lei – pentru anul 2012, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .x118. lei;
- .x26. lei – pentru anul 2013, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil stabilită suplimentar în suma de .x124. lei.

Prin contestația formulată contestatarul susține următoarele:

- pentru anii fiscali 2010 și 2011, organele de inspecție fiscală nu aveau competență legală de verificare a CASS, întrucât această obligație a fost administrată de CNAS; nu este indicat dispoziția legală în baza căreia au stabilit termenul de plată pentru diferențele de CASS pentru această perioadă;
- nu s-a comunicat contribuabilului decizii anuale de impunere prin care a regularizat plățile anticipate pentru anii 2010-2013, creanța fiscală nefiind stabilită, nu există nici termen scadent expirat;
- la stabilirea contribuției nu s-a ținut cont de plățile anticipate cu titlu de CASS și nici de încasările nerepartizate;

În drept, potrivit dispozițiilor art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare:

„Art. 257 - (1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 6,5%, care se aplică asupra:

- a) veniturilor din salarii sau asimilate salariilor care se supun impozitului pe venit;
- b) **veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; [...]**

Totodată, conform art. 8 din Ordinul CNAS nr. 617/2007 pentru aprobarea Norma metodologică din 13.08.2007 privind stabilirea documentelor justificative pentru dobândirea calității de asigurat, respectiv de asigurat fără plata contribuției, precum și pentru aplicarea măsurilor de executare silită pentru încasarea sumelor datorate Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate:

„Art. 8 - (1) Contribuabilii care realizează venituri din activități independente virează trimestrial contribuția calculată la venitul estimat, până la data de 15 a ultimei luni din fiecare trimestru.

(2) În cazul în care contribuabilii care realizează venituri din activități independente, la finele anului, înregistrează pierderi sau realizează venituri anuale sub nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, contribuția se calculează la nivelul unui salariu de bază minim brut pe țară pentru fiecare lună și se achită în termenul prevăzut la alin. (4).

(3) Prevederile alin. (2) se aplică numai în situația în care venitul din activități independente este singurul venit asupra căruia se calculează contribuția.

(4) Diferențele rămase de achitat, calculate în raport cu decizia de impunere anuală, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează majorări de întârziere.

(5) La expirarea termenului prevăzut la alin. (4), pentru sumele datorate și rămase neachitate se vor percepe majorări de întârziere conform procedurii instituite prin Codul de procedură fiscală.”

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) lit. a) din Legea nr. 11/2010 a bugetului de stat pe anul 2010:

„(2) Pentru anul 2010, cotele de contribuții pentru asigurările de sănătate, prevăzute de Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare, se stabilesc după cum urmează:

a) **5,5% pentru cota datorată de angajat, prevăzută la art. 257 din Legea nr. 95/2006, cu modificările și completările ulterioare;**

Cota de 5,5% a fost menținută și prin dispozițiile art. 8 alin. (3) lit. c) din Legea nr. 286/2010 a bugetului de stat pe anul 2011 și art. 8 alin. (5) lit. c) din Legea nr. 293/2011 a bugetului de stat pe anul 2012.

În speță sunt incidente și dispozițiile pct. V din OUG nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003:

„Art. V. - (1) Începând cu data de 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii datorate de persoanele fizice prevăzute la cap. II și III din titlul IX² al Codului fiscal revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(2) Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de persoanele fizice prevăzute la alin. (1) pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie-30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade.

(3) Prin excepție de la prevederile alin. (2), în cazul efectuării inspecției fiscale pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, stabilirea contribuțiilor sociale, precum și soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea revin organelor fiscale prevăzute la alin. (1). [...]

(5) Procedura de predare-primire a documentelor și informațiilor prevăzute la alin. (4) va fi aprobată prin ordin comun al ministrului finanțelor publice, al ministrului muncii, familiei și protecției sociale și al ministrului sănătății, în termen

de 30 zile de la data publicării prezentei ordonanțe de urgență în Monitorul Oficial al României, Partea I.

Se reține că, potrivit Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 125/2011, începând cu 1 iulie 2012, competența de administrare a contribuțiilor sociale obligatorii reglementate prin Codul fiscal și datorate de persoanele fizice revine Agenției Naționale de Administrare Fiscală (ANAF).

Competența de administrare a contribuțiilor sociale datorate de către aceste persoane, pentru veniturile aferente perioadelor fiscale anterioare datei de 1 ianuarie 2012, precum și perioadei 1 ianuarie - 30 iunie 2012 cu titlu de contribuții sociale aferente anului 2012 și, totodată, pentru soluționarea contestațiilor împotriva actelor administrative prin care s-a făcut stabilirea, revine caselor de asigurări sociale, potrivit legislației specifice aplicabile fiecărei perioade, **cu excepția situației în care a fost efectuată inspecție fiscală pentru perioade anterioare datei de 1 ianuarie 2012, caz în care, competența stabilirii diferențelor privind contribuției de asigurări sociale de sănătate revine organelor fiscale din cadrul ANAF în a căror rază teritorială își au domiciliul asigurații și nu Caselor de Asigurări de Sănătate, contrar susținerilor contestatarului.**

Portivart art. 296²¹ și art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

*„Art. 296²¹ - (1) **Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate**, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz: [...]*

*d) **persoanele care realizează venituri din profesii libere**; [...]*

Art. 296²⁵ - (1) Declararea veniturilor care reprezintă baza lunară de calcul al contribuțiilor sociale se realizează prin depunerea unei declarații privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, precum și a declarației de venit estimat/norma de venit prevăzută la art. 81 și a declarației privind venitul realizat prevăzută la art. 83, pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate.

(2) Obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la art. 296¹⁸ alin. (3) lit. b¹) asupra bazelor de calcul prevăzute la art. 296²². [...]

(3) La determinarea venitului anual bază de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale prevăzute la art. 80.

(4) Stabilirea obligațiilor anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate, precum și încadrarea în plafonul minim prevăzut la art. 296²² alin. (2), (2¹), (2²), (5) și (6) se realizează de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală. [...]

(5) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale sunt cele stabilite prin decizia de impunere prevăzută la art. 296²⁴ alin. (3).

(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.

(7) Modelul, conținutul, modalitatea de depunere și de gestionare a declarației privind venitul asigurat la sistemul public de pensii prevăzută la alin. (1) se aprobă prin

ordin comun al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală și al președintelui Casei Naționale de Pensii Publice.”

Din dispozițiile legale sus invocate rezultă că atât înainte de 01.01.2012, cât și după 01.01.2012, au existat dispoziții legale ce au reglementat în același sens CASS datorată de persoanele fizice ce desfășoară activități independente. Într-adevăr organul fiscal a invocat ca bază legală numai dispozițiile legale din Codul fiscal, însă această motivație nu poate conduce la anularea obligațiilor de plată stabilite în sarcina contestatarului, întrucât dispozițiile legale sunt similare atât înainte cât și după 01.01.2012.

Cu privire la necomunicarea deciziilor de impunere anuale pentru stabilirea CASS:

- obligațiile anuale de plată ale contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină **pe baza declarației privind venitul realizat, depusă de contribuabili**, potrivit prevederilor titlului IX² din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, **și doar pentru veniturile cuprinse în această declarație**;

- **obligațiile suplimentare privind contribuția de asigurări de sănătate, stabilite urmare inspecției fiscale, se calculează asupra bazei impozabilă stabilită suplimentar față de sumele declarate**, creanța fiscală și termenul de scadență pentru suma de .x99. lei fiind stabilite prin această decizie, ceea ce nu are influență fiscală asupra cele declarate de contribuabil.

Cu privire la afirmația contribuabilului că la stabilirea contribuției nu s-a ținut cont de plățile anticipate cu titlu de CASS și nici de încasările nerepartizate în sumă de .x96. lei, rezultată din situația contribuțiilor declarate/accesoriilor, încasate și restante, emisă de C.A.S. Mureș se reține că, potrivit informațiilor furnizate de situația analitică debite plăți solduri aferentă anului 2016 rezultă că suprasolvirea în sumă de .x242. lei se regăsește în contul CASS cod 111, iar plățile efectuate suplimentar de contribuabil în acest cont, au compensat alte obligații fiscale, astfel că apare ca neintemeiată susținerea acestuia cu privire la acest aspect.

3.4.1. Referitor la diferențele de contribuții de asigurări sociale de sănătate stabilite în urma inspecției fiscale în sumă totală de .x99. lei

Având în vedere considerentele de la punctul 3.2 din prezenta decizie referitor la determinarea venitului net realizat de către petent, reprezentând baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate, rezultă că pentru diferența de venit net stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală pe perioada 2010 – 2013 pentru suma totală de .x241. lei, organul de soluționare a contestației a procedat la:

- admiterea în parte a contestației pentru baza impozabilă în sumă de .x144. lei,
- desființarea în parte a deciziei atacate prin contestație pentru baza impozabilă în sumă de .x207. lei,
- respingerea în parte a contestației pentru baza impozabilă în sumă de .x205. lei.

În contextul considerentelor anterior prezentate și având în vedere prevederile legale anterior menționate la punctul 3.4, în temeiul art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală „(1) Prin decizie contestația poate fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.

(2) În cazul admiterii contestației se decide, după caz, anularea totală sau parțială a actului atacat.

(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent al actului atacat nu se poate stabili situația de fapt în cauza dedusă

soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul emitent și de contestator. În acest caz, organul emitent al actului desființat urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare. [...]

(7) în cazul soluțiilor de desființare, dispozițiile art. 129 alin. (3) se aplică în mod corespunzător pentru toate categoriile de acte administrativ fiscale contestate, chiar dacă la data refacerii inspecției/controlului termenul de prescripție ar fi împlinit.”

se va proceda la:

- admiterea în parte a contestației pentru CASS în sumă de .x243. lei,
- desființarea în parte a deciziei atacate prin contestație pentru CASS în sumă de .x244. lei,
- respingerea în parte a contestației pentru CASS în sumă de .x245. lei.

3.4.2. Referitor la accesoriile aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de .x240. lei, compusa din:

- .x246. lei – dobânzi aferente CASS,
- .x247. lei - penalități de întârziere aferente CASS.

se reține că stabilirea de dobânzi și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate, în sarcina contestatoarei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Având în vedere că potrivit punctului 3.4.1 din considerentele prezentei decizii

- s-a admis parțial contestația formulată împotriva Deciziei de impunere nr. .x2./29.12.2015 pentru suma de .x243. lei,
- s-a desființat parțial decizia de impunere pentru suma de .x244. lei,
- s-a respins parțial contestația pentru suma de .x245. lei,

conform principiului de drept „accesorium sequitur principale”, potrivit căruia accesoriul urmează soarta principalului, întrucât organul de soluționare nu poate defalca accesoriile în funcție de cele trei soluții pronunțate, în conformitate cu prevederile art. 279 alin. (3) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu prevederile pct. 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin Ordinul Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015 (citate anterior în considerentele prezentei decizii), urmează să se desființeze parțial Decizia de impunere nr. .x2./29.12.2015 pentru suma totală de .x240. lei, reprezentând dobânzi și penalități aferente CASS, în vederea recalculării acestora în funcție de cele precizate prin prezenta decizie și de rezultatele reverificării.

Pentru considerentele arătate mai sus și în temeiul art. 11, art. 21, art. 24, art. 48, art. 80, art. 145, art. 145¹, art. 146, art. 296²¹, art. 296²⁵ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 37, pct. 38, pct. 39¹, pct. 45¹, pct. 71⁵, pct. 229-237 din Normele metodologice date în aplicarea Titlurilor III, VI și IX din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare, art. 43, art. 46 și art. 72 din OG nr. 92/2003 privind Codului de procedură fiscală, pct. 46.1 din Normele metodologice de aplicare, art. 257 din Legea nr. 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare, art. V din O.U.G. nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003, art. 7, art. 53, art. 113, art. 268, art.

269, art. 276 și art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, pct. 3.4, pct. 11.1 și pct. 11.4-11.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul Președintelui A.N.A.F. nr. 3.741/2015 se:

DECIDE

1. Respingerea, ca neîntemeiată a contestației formulată de domnul .X. cu privire la aspectele de procedură;

2. **Admiterea** în parte, pentru suma totală de .x248. lei, a contestației formulată de domnul .X. împotriva următoarelor decizii de impunere emise de AJFP Mureș:

a) - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x./29.12.2015 emisă pentru **Biroul Individual Notarial .X.**, pentru suma de **.x222. lei** reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată și anularea parțială a deciziei pentru aceeași sumă;

b) - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, emisă **pentru domnul .X.**, pentru suma totală de **.x249. lei** reprezentând:

- diferență de impozit pe venit (în plus) în sumă de .x153. lei;
- diferență de CASS în sumă de .x243. lei,
- și anularea parțială a deciziei pentru aceeași sumă.

3. **Desființarea** parțială, pentru suma totală de **.x250. lei**, a următoarelor acte administrative fiscale emise de AJFP Mureș:

a) - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015, emisă pentru **Biroul Individual Notarial .X.**, pentru suma totală de **.x251. lei** reprezentând:

- TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de .x238. lei;
- dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x3. lei;
- penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de .x4. lei.

b) - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, emisă **pentru domnul .X.**, pentru suma totală de **.x252. lei** reprezentând:

- diferență de impozit pe venit (în plus) în sumă de .x206. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de .x202. lei;
- penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă de .x203. lei;
- diferență de CASS în sumă de .x244. lei;
- dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS în sumă de .x246. lei;
- penalități de întârziere aferente CASS în sumă de .x247. lei;

4. **Respingerea** în parte ca neîntemeiată și nemotivată, pentru suma totală de **.x253. lei**, a contestației formulată împotriva următoarelor decizii de impunere emise de AJFP Mureș:

a) - Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x1./29.12.2015, emisă pentru **Biroul Individual Notarial .X.**, pentru suma de **.x239. lei**, reprezentând TVA stabilită suplimentar de plată;

b) - Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .x2./29.12.2015, emisă **pentru domnul .X.**, pentru suma totală de **.x254. lei** reprezentând:

- diferență de impozit pe venit (în plus) în sumă de .x255. lei;
- diferență de CASS în sumă de .x245. lei.

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