

DECIZIA NR.1838

Directia Generala Regionala a Finantelor Publice -Serviciul Solutionare Contestatii 2 a fost sesizata de Administratia Judeteana a Finantelor Publice prin adresa inregistrata la D.G.R.F.P. cu privire la contestatia formulata de PF X .

PF X formuleaza contestatie impotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice nr. emise in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si contesta partial actele administrative fiscale si anume contestatia priveste obligatiile fiscale care se compun din:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2020;
- TVA stabilita suplimentar de plata.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, având în vedere că Deciziile de impunere privind impozitul pe venit și contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice au fost comunicate contribuabilului conform confirmării de primire existentă în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la poșta, conform plicului original, existent la dosarul cauzei; contestația în original a fost înregistrată la A.J.F.P. conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 268, art.269, art.270 alin.(1) si art.272 alin.(2) lit.a) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii este investita legal sa solutioneze contestatia formulata de PF X prin avocat.

I. PF X prin avocat, contesta partial Deciziile de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice emise in baza Raportului de inspectie fiscala si solicita anulara partiala a actelor administrativ fiscale din urmatoarele motive:

1.Referitor la Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contribuțiilor sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice , solicita anulara în parte a acesteia, respectiv in ceea ce privește diferența de venit net anual stabilit suplimentar de organele fiscale , aferente anului 2020, cu toate consecințele in ceea ce privește venitul net anual

impozitabil recalculat si a impozitului pe venitul net anual stabilit suplimentar de plata, de către organele de inspecție fiscala pentru următoarele motive:

Contestatarul considera ca în mod eronat s-a plecat de la premisa ca nu se poate accepta ideea folosirii de către un expert tehnic judiciar, topografie, cadastru si geodezie cu ocazia desfășurării activitatii a doua autovehicule, cata vreme fiecare dintre ele acopera nevoi diferite, respectiv:

- autovehiculul Mitsubishi care asigura deplasarea pe teren accidentat, drumuri forestiere si avand un consum ridicat de combustibil,este folosit in aceste situații;

- autovehiculul Jeep Compass asigura acoperirea deplasărilor efectuate în orice alta situație cum ar fi: deplasarea in oraș, in locuri mai puțin accidentate, in teren, locații care fiind ușor accesibile, nu impun costuri suplimentare, cum ar fi cele efectuate cu primul autovehicul -Mitsubishi . Mai mult decât atat, s-au avut in vedere standardele de siguranța pe drumurile accidentate si de tip forestier, care nu sunt acoperite de orice fel de autovehicul de teren.

Contestatarul arata ca , datorită numărului mare de lucrări a apelat la un colaborator- autorizat topografie - pe baza de contract de colaborare - si asa cum rezulta din conținutul acestor contracte, colaborarea se face prin asigurarea echipamentelor si a mijloacelor de transport necesare desfășurării activitatii.Specificul activitatii care impune deplasări frecvente in teren accidentat sau greu practicabil, face ca aceste autovehicule sa fie supuse mai des unor verificări service astfel incat in perioada in care unul dintre ele s-ar afla indisponibilizat, practicarea profesiei ar fi imposibila.

Pentru motivele prezentate contestatarul solicita calificarea ca si cheltuieli deductibile a cheltuielilor inregistrate integral cu cel de-al doilea autovehicul Jeep Compass utilizat exclusiv in scopul desfășurării activitatii economice precum și a cheltuielilor inregistrate cu chiria auto in baza contractului pentru autovehiculul Mitsubishi , cata vreme nu era nevoie de foi de parcurs pentru deductibilitatea în cota de 50% a cheltuielilor cu combustibilul, prevăzut de lege.

Cu privire la costurile legate cu telefonica mobila, contestatarul arata ca este necesar ca acestea sa se deconteze integral, (Telecom), mai ales avand in vedere ca una dintre cartele este introdusa in sistemul de măsurare pentru a se face transferul de date si conexiunea la satelit necesara efectuării măsurătorilor, iar cealalta este folosita pentru convorbiri; sustine ca mai folosește si alta cartela (Orange) asa cum se vede pe tabloul expertilor afișat pe site-ul Tribunalului si al OCPI , costurile cu acest serviciu nefiind evidențiat ca o cheltuiala in contabilitate, astfel ca si din aceasta împrejurare reiese buna-credinta a contestatorului si faptul ca acesta nu a dedus sub nicio forma cheltuieli suplimentare si care nu sunt prevăzute de lege.

Contestatarul sustine ca , toate aceste cheltuieli au fost deduse in mod corect si in mod legal, imprejurare care impune admiterea contestației astfel cum aceasta a fost formulata.

2.Referitor la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspecției fiscale la persoane fizice contestatarul contesta partial actul administrativ fiscal și anume contesta TVA deductibila aferenta bazei impozabile care se compune din:

-TVA aferenta ratelor lunare pentru chiria autovehiculul Mitsubishi , dar si contravaloarea accesoriilor aferente pentru acest auto (anvelope, piese schimb, combustibil);

-TVA aferenta ratelor de leasing pentru autoturismului JEEP Compass;

Contestatarul sustine ca in mod greșit s-a apreciat de către organele fiscale ca nu s-a justificat cu documente utilizarea exclusiva a autoturismului in scopul desfășurării activitatii economice; după cum s-a arătat si in motivele de contestare a Deciziei autoturismele sunt folosite in mod exclusiv în desfășurarea activitatii, astfel ca din rațiuni logice se impune admiterea contestației și din punct de vedere al taxei de valoare adaugata stabilită prin actul administrativ fiscal contestat.

Considera ca, in mod greșit s-a reținut ca nu desfasoara activitatea avand angajați cu contract de munca, în condițiile în care exista contract de colaborare încheiat, iar achiziția celui de-al doilea autoturism in sistem leasing s-a făcut tocmai din aceste considerente, in vederea desfășurării in mod normal a activitatii si fara alte impedimente.

Totodata sustine ca desfasoara 2 tipuri de activitati, cea de expert judiciar si de topograf autorizat (2 coduri caen diferite), realizează 2 tipuri de venit, avand dubla specializare, astfel ca si cheltuielile ocazionate cu desfasurarea activitatii sunt evident mult mai ridicate, implicând desfasurarea unor activitati specifice si complexe, care impun anumite costuri.

Pentru motivele prezentate contestatarul considera ca in mod corect si legal a dedus TVA întrucât si cheltuiala aferenta este una deductibila in acord cu prevederile legale.

II.Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina PF X, pe perioada 01.01.2016-31.12.2020, obligatii fiscale i care se compun din:

- impozit pe venit pe anul 2016;
- impozit pe venit pe anul 2017;
- impozit pe venit pe anul 2018;
- impozit pe venit pe anul pe anul 2019;
- impozit pe venit pe anul pe anul 2020;
- contributii de asigurari sociale de sanatate;
- contributii de asigurari sociale de stat.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P. au stabilit in sarcina PF X, pe perioada 01.12.2019-30.06.2021, TVA de plata suplimentar.

PF X contesta partial actele administrative fiscale emise in sarcina sa si anume, contestatia priveste impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2020 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice si TVA stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind

impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice .

1. Din Raportul de inspectie fiscala , care a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiei fiscale la persoane fizice cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2020, rezulta:

Din Declarația unica privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, depusa și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice situația fiscala pentru anul 2020 rezulta ca contribuabilul a declarat venit impozabil.

Având in vedere faptul ca, contribuabilul a optat pentru ținerea evidenței contabile pe baza regulilor contabilității în partidă dublă, pentru determinarea situației fiscale aferenta anului 2020, au fost prezentate organelor de inspectie fiscala:

- Jurnal pentru operațiuni diverse pentru venituri in care a înscris in rulajul contului contabil 704 "Venituri din lucrări executate si servicii prestate" care coincide cu venitul brut declarat in Declarația unica privind veniturile realizate;

- Jurnal privind operațiuni diverse pentru cheltuieli în care a totalizat cheltuieli din care cheltuieli deductibile si cheltuieli nedeductibile .

Urmare analizarii documentelor prezentate de către contribuabil cu ocazia controlului, organele de inspectie fiscala au constatat următoarele:

In ceea ce privește venitul brut:

Nu constituie venit brut suma întrucât reprezintă TVA colectata de organele de inspectie fiscala prin procedeul sutei mărite pentru veniturile aferente facturii emisa pentru Tribunal, in condițiile in care in perioada 01.01.2020-05.06.2020 contribuabilul nu a respectat prevederile referitoare la înregistrarea in scopuri de taxa si aplicarea regimului normal de taxare.

In ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor:

Organele au respins la deductibilitate cheltuielile care se compun din cheltuieli nedeductibile privind combustibilul și cheltuieli nedeductibile privind piese auto determinate de organele de inspectie fiscala astfel:

- valoarea cheltuielilor cu combustibilul cheltuieli combustibil deductibile înregistrate in rulajul contului 602.2 , cheltuieli combustibil nedeductibile înregistrate in rulajul contului 658.7, rezultând cheltuieli deductibile în valoare de ... (50%) și cheltuieli nedeductibile în cota de 50%; contribuabilul a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul astfel ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate diferența de cheltuielile cu combustibilul ;

- valoarea cheltuielilor deductibile privind piesele de schimb înregistrate în rulajul contului 602.4; organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu piesele de schimb în cota de 50%.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , deși contribuabilul a dedus integral achiziția de combustibil si piese schimb auto, acesta nu a justificat cu documente utilizarea exclusiva a vehiculelor în scopul activitatii economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, fapt confirmat de contribuabil

prin răspunsul la întrebarea nr.3 din nota explicativa data pe propria de către împuternicitul contribuabilului.

- cheltuieli nedeductibile fiscal care se compun din :
- achiziții de bunuri reprezentând îmbrăcăminte, încălțăminte, ochelari, televizor, aparat fitness, combina frigorifica care au fost efectuate în scopul personal al contribuabilului și nu în scopul realizării de venituri, precum și a unor achiziții pe baza de bonuri fiscale care nu conțin datele de identificare ale contribuabilului (denumire și cod fiscal), care au fost înregistrate în evidențele contabile cu încălcarea dispozițiilor art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

-50% din ratele reprezentând chiria lunara pentru autovehiculul Mitsubishi turbo diesel (4 usi-5 locuri) detinut în baza contractului de închiriere auto încheiat cu societatea M, în condițiile în care, deși au fost deduse integral (inclusiv TVA), contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea exclusivă a acestuia în scopul activității economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care să furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, fapt confirmat de contribuabil prin răspunsul la întrebarea nr.3 din nota explicativa data pe propria răspundere de împuternicitul al contribuabilului .

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate aceste cheltuieli în conformitate cu prevederile art. 68, alin. (7), lit. k) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.7, alin.(7) din H.G. nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

-ratele de leasing, asigurări, anvelope, roșnieta, cheltuieli înregistrate integral cu cel de-al doilea autovehicul JEEP COMPASS, detinut în baza contractului de leasing financiar în condițiile în care s-a constatat că , contribuabilul mai deține în patrimoniu un autovehicul (cu titlu de chirie), pentru care a înregistrat și dedus integral cheltuielile;

Deși prin răspunsul la întrebarea nr.4 din nota explicativa, contribuabilul, prin împuternicit, declara că ambele autovehicule sunt utilizate în scopul desfășurării activității, pentru niciun autovehicul contribuabilul nu justifică cu documente utilizarea exclusivă a acestora în scopul activității economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care să furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Organele de inspectie fiscala au constatat că activitatea autorizată este desfășurată în exclusivitate de către contribuabil, fără angajați cu contract individual de muncă, iar în aceste condiții intrarea în patrimoniu al celui de-al doilea autovehicul nu se justifică, situație în care cheltuielile sunt deductibile limitat "la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane", contribuabilul nerespectând prevederile art. 68 alin. (5) lit. j) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Astfel , în lipsa documentelor justificative din care să rezulte utilizarea în scopul desfășurării activității economice, în baza dreptului conferit de prevederile art. 6 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala apreciază că cel de-al doilea autovehicul este utilizat în folosul personal al contribuabilului și al familiei sale, iar cheltuielile înregistrate sunt nedeductibile la calculul venitului net în conformitate

cu prevederile art. 68, alin.(4) lit.a), alin. (7) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor în conformitate cu prevederile art.68 alin, (1) din Legea nr.227/2015, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net impozabil pe anul 2020 și au stabilit venit impozabil suplimentar și au stabilit impozit pe venit suplimentar de plata .

Referitor la TVA contestata de contribuabil din Raportul de inspectie fiscala , rezulta ca acesta se compune din:

-TVA dedusa eronat aferenta unei baze impozabile reprezentând contravaloare rate lunare chirie datorata pentru autovehiculul Mitsubishi (4 usi-5 locuri) deținut in baza contractului de închiriere auto încheiat cu M cat si contravaloarea accesoriilor aferente pentru acest vehicul (anvelope si piese schimb) si combustibil.

Deși TVA a fost dedusa integral, contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea exclusiva a autoturismului în scopul activitatii economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, fapt confirmat de contribuabil prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa data pe propria răspundere de către împuternicitul contribuabilului .

Organele de inspectie fiscala au constatat ca în speta sunt încălcate prevederile art.297 alin.(4) lit.a), art.298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct. 68 alin.(1) și (2) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a codului fiscal și au respins la deductibilitate TVA din taxa aferenta achizitiei de servicii și bunuri în cauza.

- TVA dedusa eronat aferenta bazei impozabile reprezentand contravaloarea ratelor de leasing aferente autoturismului JEEP COMPASS detinut in baza contractului de leasing financiar, in condițiile in care s-a constatat ca, contribuabilul mai deține in patrimoniu un autovehicul (cu titlu de chirie), pentru care a înregistrat și dedus integral cheltuielile și TVA;

Organele de inspectie fiscala arata ca deși prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa, contribuabilul, prin împuternicit , declara ca ambele autovehicule sunt utilizate in scopul desfășurării activitatii, pentru niciun autovehicul nu a justificat cu documente utilizarea exclusiva în scopul activitatii economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, fapt confirmat de contribuabil prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa data pe propria răspundere de către împuternicitul contribuabilului .

De asemenea organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea autorizata este desfasurata in exclusivitate de către contribuabil, fara angajați cu contract individual de munca motiv pentru care au considerat ca intrarea in patrimoniu al celui de-al doilea autovehicul nu se justifica, al doilea autovehicul nefiind destinat utilizării în folosul realizării de operațiuni taxabile conform

prevederilor art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

-TVA aferenta bazei impozabile reprezentând contravaloarea servicii de telefonie facturata de furnizori in care beneficiarul este persoana fizica si nu persoana impozabila.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca serviciile facturate de furnizori includ abonament internet si telefonie atat pentru spațiu unde persoana impozabila isi desfasoara activitatea economica, cat si pentru spațiul unde locuiește împreuna cu membrii familiei.

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) , art.299 , art.319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achiziei de servicii telefonie, internet în numele persoanei fizice și nu al persoanei impozabile X.

-TVA aferenta unei baze impozabile ce reprezintă contravaloarea unor bunuri care nu sunt destinate utilizării in folosul de operațiuni taxabile, in fapt fiind destinate in folosul utilizării in scop personal al contribuabilului si al familiei sale (ochelari protectie, combina frigorifica, aparat fitness, statie calcat, avans mobilier, diverse bunuri personale);

În temeiul prevederilor art. 297 alin.(4) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achizitiei de bunuri destinate utilizarii în scop personal.

III. Luand in considerare constatările organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Perioada verificata:01.01.2016-30.06.2021;

1. Cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal și TVA nedeductibile ,contestate de către contribuabil, **D.G.R.F.P. - Serviciul Soluționare Contestatii 2 este investita sa se pronunte dacă în mod legal organele de inspectie fiscala au limitat la 50% dreptul de deducere al cheltuielilor și TVA aferente inchirierii unui mijloc de transport auto (Mitsubishi) cât și a cheltuielilor legate de vehicul și au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA, în condițiile în care contribuabilul nu a făcut dovada utilizarii exclusive a autovehiculului inchiriat în scopul desfasurarii activitatii economice iar la contestatia formulata nu a anexat documente din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificarii pe anul 2020, organele de inspectie fiscala au limitat la 50% dreptul de deducere al chiriei, combustibilului, reparațiilor, pieselor auto destinate functionarii autovehiculului Mitsubishi închiriat conform contractului de inchiriere auto încheiat cu M în condițiile în care , deși contribuabilul a dedus integral achiziția de combustibil si piese schimb auto, acesta nu a justificat cu documente utilizarea exclusiva a autovehiculului în scopul activitatii economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, fapt confirmat de contribuabil

prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa data pe propria răspundere de către împuternicitul contribuabilului.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere , contestatarul sustine ca autoturismul a fost folosit exclusiv în scopul desfasurarii activitatii economice însă la dosarul cauzei nu prezinta dovezi în acest sens.

În drept, cu privire la cheltuielile nedeductibile fiscal aferente anul 2020 , în speta sunt aplicabile prevederile art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare, potrivit căruia:

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

k) 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 normele metodologice date în aplicarea [art. 68](#);

La pct.7 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completările ulterioare , dat in aplicare art.68 din Cod, se prevede:

“În sensul prevederilor [art. 68](#) alin. (7) lit. k) 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. 68](#) alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea [art. 298](#) din Codul fiscal) din [titlul VII](#) "Taxa pe valoarea adăugată".*

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform [art. 68](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute la [art. 28 titlul II](#) din Codul fiscal, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovineta etc.

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

In materie de TVA in speta sunt aplicabile prevederile art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit caruia:

“(1) Prin excepție de la prevederile [art. 297](#) 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) 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. 297](#) și [art. 299](#) - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.”

La pct.68 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.298 din Cod se prevede:

“(1) În aplicarea [art. 298](#) 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.

În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul [art. 298](#) 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. 297](#) și la [art. 299](#) - 301 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.[...]

*(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. 298](#) 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. 297](#) și la [art. 299 - 301](#) din Codul fiscal.”

Din cadrul legal mai sus enunțat se reține ca legiuitorul limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare , importului, inchirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate precum si a cheltuielilor și taxei aferente achizițiilor (reparații și intretinere , lubrifianti, piese de schimb , combustibil) legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosinta persoanei impozabile cu greutate sub 3,5 tone si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzand si scaunul soferului destinate exclusiv transportului de persoane, în condițiile în care vehiculele în cauza nu sunt destinate exclusiv desfasurarii activitatii economice a contribuabilului.

Se reține ca , legiuitorul a prevăzut în mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii integrale astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien.

Se reține ca, in vederea exercitarii dreptului de deducere a taxei orice persoana impozabila trebuie sa detina documentele prevazute de lege pentru deducerea taxei si sa intocmeasca foaia de parcurs care trebuie sa contina cel puțin urmatoarele informatii: categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasarii, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca in cazul in care un vehicul care nu este utilizat exclusiv in scopul activitatii economice, acesta pe langa utilizarea in scopul activitatii economice este utilizat ocazional sau de o maniera continua si pentru uz personal, dreptul de deducere a taxei aferenta cumpararii, achizitiei intracomunitare, importului, inchirierii sau leasingului si a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta se limiteaza la 50%.

Analizand contestatia in raport de prevederile legale mai sus enunțate si de documentele existente la dosarul cauzei , se retin urmatoarele:

Pe perioada 01.01.2020-30.06.2021, contestatarul si-a exercitat dreptul de deducere integral al cheltuielilor si TVA aferenta inchirierii vehiculului Mitsubischi conform contractului de inchiriere auto incheiat cu M si nu a facut dovada ca vehiculul in cauza ar fi fost utilizat exclusiv in desfasurarea activitatii economice a contribuabilului.

Se reține ca pe anul 2020, contestatarul a înregistrat in evidenta contabila cheltuieli cu combustibilul , rezultând cheltuieli deductibile în cota de 50% și cheltuieli nedeductibile în cota de 50%; contribuabilul a considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul astfel ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate diferența de cheltuielile cu combustibilul.

Pe anul 2020, contestatarul a înregistrat în evidenta contabila cheltuieli deductibile privind piesele de schimb, înregistrate în rulajul contului 602.4; organele de inspectie fiscala au limitat la 50% dreptul de deducere al cheltuielilor si au respins cheltuielile cu piesele de schimb în cota de 50%.

De asemenea, în anul 2020, contestatarul a înregistrat în evidențele contabile cheltuieli cu chiria vehiculului precum și cheltuielile cu reparațiile și asigurarea vehiculului închiriat iar din anexa 6 la RIF rezulta ca organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile în limita a 50%, conform prevederilor legale mai sus enuntate .

Cu privire la TVA aferenta inchirierii vehiculului și cheltuielilor legate de vehiculul închiriat, contribuabilul și-a exercitat integral dreptul de deducere a TVA aferenta achizițiilor în cauza fără a face dovada ca vehiculul în cauza a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, astfel ca organele de inspectie fiscala au respins, la deductibilitate TVA conform anexei la RIF.

Se reține ca, în timpul controlului contestatarul nu a prezentat documente suplimentare respectiv foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs din care sa rezulte ca vehiculul închiriat a fost utilizat exclusiv în scopul desfasurarii activității economice a contribuabilului.

Se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale, organele de inspectie fiscala , prin Nota explicativa , au solicitat informații suplimentare reprezentantului legal al contribuabilului iar acesta prin răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa(anexa 4) specifica faptul ca „Nu am folosit foi de parcurs”.

În contestatia formulata contestatarul sustine ca vehiculul în cauza a fost folosit în scopul desfasurarii activității economice , ca acesta a fost utilizat pentru deplasarea pe teren accidentat, drumuri forestiere însă la contestatia formulata nu au fost anexate documente suplimentare (foi de parcurs) din care sa rezulte cele susținute.

In conformitate cu prevederile art.269, art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.269

„ (1) *Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]*

d) dovezile pe care se întemeiază;”

-art.276

“(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.”

iar potrivit prevederilor art.72, art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare:

-art.72

„Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.

-art.73

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

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

De asemenea, in hotararea data in cazul C-85/95 John Reisdorf, Curtea Europeana de Justitie a subliniat ca distinctia dintre exercitarea dreptului de

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

deducere a TVA si demonstrarea acestuia la controalele ulterioare este inerenta in functionarea sistemului comun de TVA(par.19 din hotarare) iar prevederile comunitare referitoare la exercitarea dreptului de deducere nu guverneaza demonstrarea acestui drept dupa ce acesta a fost exercitat de catre persoana impozabila(par.26 din hotarare).In acest sens, **legislatia comunitara da statelor membre puterea de a stabili regulile pentru supravegherea exercitarii dreptului de deducere a TVA** ,in special modul in care persoanele impozabile urmeaza sa isi stabileasca acest drept(par.29 din hotarare).

La paragraful 46 din cauzele reunite C-110/98 la C-147/98 Gabalfrisa, se face trimitere la paragraful 23 si 24 din cazul C-110/94 (INZO) si paragraful 24 din cazul C-268/83 Rompelman, cauze invocate in sustinere si de contestatoare, unde Curtea a stabilit ca **este obligatia persoanei care solicita deducerea taxei pe valoarea adaugata sa demonstreze ca sunt indeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii si art.4 din Directiva a VI -a(in prezent Directiva 112/2006/CE) nu impiedica autoritatile fiscale sa solicite dovezi obiective care sa sustina intentia declarata a persoanei in cauza de a desfasura activitate economica , dand nastere la operatiuni taxabile.**

Se reține astfel ca, sarcina probei revine contribuabilului iar în condițiile în care contestatarul, la dosarul contestatiei nu a prezentat documente suplimentare din care sa rezulte o alta stare de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala argumentul acestuia ca vehiculul în cauza ar fi fost utilizat exclusiv în scopul desfasurarii activitatii nu poate fi reținut în solutionarea favorabila a contestatiei urmând a fi respins.

Având în vedere prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completările ulterioare, potrivit caruia:

„.... 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.”

și luând în considerare faptul ca legiuitorul a prevăzut în mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii integrale a cheltuielilor și TVA aferenta inchirierii de vehicule (în speta) se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile, în limita a 50%, aferente inchirierii vehiculului Mitsubishi și cheltuielilor legate de vehiculul închiriat aflat în folosinta contestatarului în conditiile în care acesta nu a dovedit cu documente ca vehiculul în cauza ar fi fost folosit exclusiv în scopul activitatii economice.

În speta s-a apreciat ca, in cazul în care nu s-a făcut dovada folosirii exclusive a vehiculului închiriat în scopul desfasurarii activitatii acesta a fost utilizat si pentru uz personal , astfel ca dreptul de deducere a cheltuielilor și taxei aferente inchirierii și cheltuielilor legate de acesta s-a limitat la 50%, potrivit legii.

În consecinta, având în vedere prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul contestatiei precum și faptul ca argumentele contestatarului neinsotite de dovezi obiective nu pot fi luate în considerare în solutionarea favorabila a contestatiei în speta se vor menține ca legale constatările organelor de inspectie fiscala cu privire la limitarea la 50% a dreptului de deducere a cheltuielilor și TVA aferenta vehiculului închiriat aflat în folosinta sa iar in temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completările ulterioare, potrivit caruia:

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de PF X cu privire la cheltuielile si a TVA deductibila , contestate de PF X.

2.Referitor la cheltuielile și TVA considerate ca nedeductibile fiscal de către organul de inspectie fiscala, contestate de către contribuabil, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor si TVA aferente achizitiei unui vehicul in leasing precum si cheltuielile legate de acest vehicul in conditiile in care s-a constatat ca vehiculul in cauza nu a fost destinat desfasurarii activitatii economice a contribuabilului iar la contestatia formulata nu au fost anexate documente suplimentare din care sa rezulte o alta situatie de fapt fiscala decat cea stabilita de organele de inspectie fiscala.**

În fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca pe anul 2020, contribuabilul a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli cu ratele de leasing, asigurări, anvelope, rovinietă pentru autovehicul JEEP COMPASS, detinut în baza contractului de leasing financiar .

De asemenea pe perioada septembrie 2020-iunie 2021 contestatarul a înregistrat în evidentele contabile și TVA deductibila aferenta achizitiei în leasing a autovehicul JEEP COMPASS.

În conditiile in care s-a constatat ca , contribuabilul mai deține în patrimoniu un autovehicul (cu titlu de chirie), pentru care a înregistrat si dedus integral cheltuielile iar pentru niciun autovehicul contribuabilul nu justifica cu documente utilizarea exclusiva a acestora în scopul activitatii economice(foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs) organele de inspectie fiscala în temeiul prevederilor art. 68 precum și art.297 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare au respins la deductibilitate cheltuielile și TVA cu achiziția autovehicul JEEP COMPASS, detinut în baza contractului de leasing financiar.

În contestatia formulata referitor la acest capăt de cerere , contestatarul sustine ca in mod greșit s-a apreciat de către organele fiscale ca nu s-a justificat cu documente utilizarea exclusiva a autoturismului în scopul desfășurării activitatii economice; arata ca autoturismele sunt folosite în mod exclusiv în desfășurarea activitatii, existand un contract de colaborare încheiat, iar achiziția celui de-al

doilea autoturism in sistem leasing s-a făcut tocmai din aceste considerente, in vederea desfășurării in mod normal a activitatii si fara alte impedimente.

Totodata sustine ca desfasoara 2 tipuri de activitati, cea de expert judiciar si de topograf autorizat (2 coduri caen diferite), realizează 2 tipuri de venit, avand dubla specializare, astfel ca si cheltuielile ocazionate cu desfasurarea activitatii sunt evident mult mai ridicate, implicând desfasurarea unor activitati specifice si complexe, care impun anumite costuri.

În drept, referitor la deductibilitatea cheltuielilor privind impozitul pe venit , în speta sunt aplicabile prevederile art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare potrivit caruia:

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

j) cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, aferente autoturismelor folosite de contribuabil sau membru asociat sunt deductibile limitat potrivit alin. (7) lit. k) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

k) 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 normele metodologice date în aplicarea [art. 68;](#)”

La pct.7 din H.G. nrr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare , dat in aplicare art.68 din Cod , se prevede:

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

7) În sensul prevederilor [art. 68](#) alin. (7) lit. k) 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. 68](#) alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea [art. 298](#) din Codul fiscal*) din [titlul VII](#) "Taxa pe valoarea adăugată".

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform [art. 68](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute la [art. 28 titlul II](#) din Codul fiscal, după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta etc.

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

In materie de TVA in speta sunt aplicabile prevederile art.297, art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.297

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.298

(1) Prin excepție de la prevederile [art. 297](#) 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) 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. 297](#) și [art. 299](#) - 301.

(5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice.

La pct.68 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.298 din Cod se prevede:

“(1) În aplicarea [art. 298](#) 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.

În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul [art. 298](#) 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. 297](#) și la [art. 299](#) - 301 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.[...]

(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. 298 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. 297 și la art. 299 - 301 din Codul fiscal.***

Din prevederile legale enunțate se reține ca sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în cadrul activității independente justificate cu documente.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca legiuitorul a limitat dreptul de deducere a cheltuielilor de funcționare, întreținere și reparării aferente autoturismelor folosite de către contribuabil sau membru asociat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane și de asemenea a limitat dreptul de deducere a cheltuielilor și TVA la 50% pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice și anume vehiculele care au o masă totală 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 aflat în proprietatea sau în folosința contribuabilului.

Se reține ca, **acordarea deductibilității integrale a cheltuielilor la calculul venitului impozabil precum și a deductibilității integrale a TVA se efectuează de baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații; categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

Legiuitorul a prevăzut în mod clar ca este obligația persoanei impozabile să demonstreze ca sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta 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 .

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

Analizand contestatia contribuabilului in raport de prevederile legale mai sus citate si documentele existente la dosarul cauzei se retin urmatoarele:

In baza contractului de leasing financiar din luna octombrie 2020, PF X a achizitionat un vehicul JEEP COMPASS pentru care și-a exercitat dreptul de deducere a cheltuiilor și TVA cu ratele de leasing, asigurări, anvelope, rovinieta; pe anul 2020 a înregistrat în evidentele contabile cheltuieli deductibile fiscal iar pe perioada septembrie 2020-30.06.2021 , contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA cu achiziția acestui autovehicul.

Se reține ca, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca vehicul JEEP COMPASS achizitionat în leasing reprezintă al doilea autovehicul deținut de PF X iar potrivit prevederilor legale mai sus enuntate legiuitorul a prevazut limitarea dreptului de deducere a cheltuielilor de functionare, intretinere si repararii aferente autoturismelor folosite de catre contribuabil sau membru asociat la cel mult un singur autoturism aferent fiecarei persoane si de asemenea a limitat dreptul de deducere a cheltuielilor si TVA la 50% pentru vehiculele rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv in scopul activitatii economice si anume vehiculele care au o masa totala maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care sa nu aiba mai mult de 9 scaune de pasageri incluzad si scaunul soferului aflat in proprietatea sau in folosinta contribuabilului.

Se retine ca activitatea autorizata este desfasurata in exclusivitate de către contribuabil, fara angajați cu contract individual de munca, iar in aceste condiții intrarea in patrimoniu al celui de-al doilea autovehicul nu se justifica având în vedere prevederile legale mai sus enuntate.

Se reține ca în vederea stabilirii starii de fapt fiscale organele de inspectie fiscala au solicitat informații suplimentare contribuabilului prin Nota explicativa ; prin răspunsul dat la întrebarea nr.4 din nota explicativa, contribuabilul, prin împuternicit , declara ca ambele autovehicule sunt utilizate în scopul desfășurării activitatii însă pentru niciun autovehicul nu justifica cu documente utilizarea exclusiva în scopul activitatii economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care sa furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul si locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În contestatia formulata contribuabilul sustine ca ambele autovehicule sunt utilizate în scopul desfășurării activitatii însă nu anexeaza la contestatia formulata documente suplimentare din care sa rezulte cele susținute.

Potrivit dispozitiilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal precum și prevederilor legale mai sus enuntate, sarcina probei revine persoanei impozabile.

În lipsa unor dovezi obiective din care sa rezulte ca cel de-al doilea vehicul achizitionat este utilizat în scopul activitatii economice, argumentele contestatarului nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei.

În conformitate cu prevederile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala:

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege și să adopte soluția întemeiată pe

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

prevederile legale, precum și pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.” -art.7

“(3) 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.”

iar potrivit prevederilor art.64, art.72 din același act normativ :

-art .64

“(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul/plătitorul are obligația să pună la dispoziție organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul/plătitorul are sau a avut raporturi economice sau juridice.”

-art.72

“Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului/plătitorului constituie probe la stabilirea bazei de impozitare. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impozitare.”

Prin urmare, în condițiile în care contribuabilul nu a făcut dovada că mijlocul auto achiziționat în leasing a fost destinat realizării desfășurării activității economice a contribuabilului se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au apreciat că cel de-al doilea vehicul achiziționat este utilizat în folosul personal al contribuabilului și al familiei sale iar cheltuielile sunt nedeductibile fiscal și în raport de prevederile art.68 alin.(7) lit.a din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și anume:

“(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

În ceea ce privește TVA la art.297 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , mai sus enunțate se prevede în mod clar că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În speta contribuabilul nu a prezentat documente respectiv foi de parcurs din care să rezulte că autovehiculul JEEP COMPASS deținut în baza contractului de leasing a fost utilizat în scopul desfășurării activității contribuabilului, respectiv să rezulte scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, astfel că în mod legal organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferentă achizițiilor destinate celui de -al doilea autovehicul deținut în folosință sa.

În consecință, având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele contestatarului neînsoțite de dovezi obiective nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală , în speta se vor aplica prevederile art.279

Document care conține date cu caracter personal protejate de prevederile Regulamentului (UE) 2016/679

alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“(1) Prin decizie contestatia va putea fi admisa, în totalitate sau în parte, ori respinsa.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

“Contestatia poate fi respinsa ca:

a) neîntemeiata, în situatia în care argumentele de fapt si de drept prezentate în sustinerea contestatiei nu sunt de natura sa modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat;”

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de PF X cu privire la cheltuielile si TVA aferenta achizitiilor destinare celui de -al doilea autovehicul deținut în folosinta sa.

3.Referitor la costurile legate de telefonie mobila, contestate de contribuabil, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita să se pronunte asupra deductibilitatii TVA aferenta serviciilor de telefonie mobila, internet facturate de societatile furnizoare pe numele persoanei fizice x.

În fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul , și-a exercitat dreptul de deducere a TVA aferenta unei baze impozabile reprezentând contravaloare servicii de telefonie facturate de furnizorii de telefoie pe numele persoanei fizice x si nu persoanei impozabile; serviciile facturate de furnizori includ abonament internet si telefonie atat pentru spațiu unde persoana impozabila isi desfasoara activitatea economica, cat si pentru spațiul unde locuiește împreuna cu membrii familiei.

Cu privire la cheltuielile aferente serviciilor de telefonie facturate de furnizorii de telefonie nu se face referire în actul administrativ fiscal contestat.

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) , art.299 , art.319 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta achiziei de servicii telefonie, internet în numele persoanei fizice și nu al persoanei impozabile X

In contestatia formulata, referitor la costurile legate de telefonie mobila contestatarul arata ca este necesar ca acestea sa se deconteze integral, mai ales avand in vedere ca una dintre cartele este introdusa in sistemul de măsurare pentru a se face transferul de date si conexiunea la satelit necesara efectuării măsurătorilor, iar cealalta este folosita pentru convorbiri; sustine ca mai folosește si alta cartela (Orange) asa cum se vede pe tabloul experților afișat pe site-ul Tribunalului si al OCPI , costurile cu acest serviciu nefiind evidențiat ca o cheltuiala in contabilitate.

În drept, în speta sunt aplicate prevederile art.297, art.299 si art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile si completarile ulterioare , potrivit carora:

-art.297

"(4) Orice persoana impozabila are dreptul sa deduca taxa aferenta achizitiilor, daca acestea sunt destinate utilizarii în folosul urmatoarelor operatiuni:

a) operatiuni taxabile;"

-art.299

"(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabila trebuie sa îndeplineasca urmatoarele conditii:

a) pentru taxa datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie livrate ori serviciilor care i-au fost ori urmeaza sa îi fie prestate în beneficiul sau de catre o persoana impozabila, sa detina o factura emisa în conformitate cu prevederile art. 319."

-art.319

„(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:[...]

f) denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului, dacă acesta este o persoană impozabilă ori o persoană juridică neimpozabilă;"

La pct.69 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art.299 din Cod se prevede:

“(1) Persoana impozabilă poate deduce taxa aferentă achizițiilor dacă sunt îndeplinite condițiile de fond prevăzute la [pct. 67](#) alin. (1), precum și formalitățile prevăzute la [art. 299](#) din Codul fiscal.

(2) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal. În cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (20) din Codul fiscal și dovada plății, în cazul achizițiilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (3) din Codul fiscal efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii prevăzute la [art. 297](#) alin. (2) din Codul fiscal de la persoane impozabile care au aplicat sistemul TVA la încasare.”

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca persoanele impozabile au dreptul la deducerea taxei pe valoarea adaugata aferenta achizitiei de bunuri si servicii daca sunt indeplinite, cumulativ, doua conditii si anume: achizitiile sa fie destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sa aiba la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Se retine totodata ca justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adaugata se face numai pe baza exemplarului original al facturii sau a altor documente prevăzute la [art. 299](#) alin. (1) din Codul fiscal; in cazul facturilor, acestea trebuie să conțină cel puțin informațiile prevăzute la [art. 319](#) alin. (20) din Codul fiscal .

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține ca, contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere a TVA în baza facturilor emise de furnizorii de telefonie pe numele persoanei fizice x si nu persoanei impozabile iar serviciile facturate de furnizori includ abonament internet si telefonie atat pentru

spațiu unde persoana impozabila isi desfasoara activitatea economica, cat si pentru spațiul unde locuiește împreuna cu membrii familiei.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate potrivit cărora justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al facturii care trebuie sa cuprinda informatii privind denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului iar in speta facturile privind serviciile de telefonie, internet au fost emise pe numele persoanei fizice x si nu al persoanei impozabile se retine ca, in mod legal organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta serviciilor de telefonie, internet facturate pe numele persoanei fizice.

Din anexa 6 la Raportul de inspectie fiscala nu rezulta ca contestatarul ar fi inregistrat cheltuieli cu telefonie mobila si internetul iar organele de inspectie fiscala ar fi respins la deductibilitate aceste cheltuieli pe anul 2020.

Argumentele contestatarului potrivit cărora serviciile de telefonie sunt necesare desfasurarii activitatii , una dintre cartele fiind introdusa in sistemul de măsurare Trimble pentru a se face transferul de date si conexiunea la satelit necesara efectuării măsurătorilor, iar cealalta este folosita pentru convorbiri, nejustificate cu documente nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei.

Potrivit dispozitiilor art.73 din Legea nr.207/2015 privind Codul fiscal , sarcina probei revine persoanei impozabile, astfel ca in lipsa unor dovezi obiective din care sa rezulte ca serviciile de telefonie au fost achizitionate în numele contribuabilului și în scopul realizarii de operațiuni taxabile, în temeiul prevederilor art.279 alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015 privind aprobarea Instructiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, mai sus enuntate se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA aferenta serviciilor de telefonie si internet facturate in numele persoanei fizice de furnizorii de servicii si nu pe numele persoanei impozabile.

4.Referitor la veniturile neimpozabile si cheltuielile care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venit pe anul 2020 precum TVA, contestate de contribuabil , **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra veniturilor neimpozabile , deductibilitatii cheltuielilor si TVA aferenta achizitiilor de bunuri pentru uzul personal in conditiile in care desi contestatarul contesta in totalitate impozitul pe venit pe anul 2020 si TVA , nu prezinta motivele de fapt si de drept, pentru care intelege sa conteste si aceste venituri, cheltuieli, TVA care au dus la stabilirea suplimentara a obligatiilor fiscale contestate.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca suma inregistrata de catre contribuabil ca venit brut in baza facturii reprezenta TVA colectata, astfel ca organele de inspectie fiscala au diminuat venitul brut declarat cu suma de ... si au stabilit ca venitul brut realizat pe anul 2020 este in suma de

De asemenea, pe anul 2020, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile înregistrate in evidentele contabile in baza unor facturi reprezentand îmbrăcăminte, încălțăminte, ochelari de protectie, televizor, aparat fitness, combina frigorifica, reparatii auto pentru vehiculul Eco Sport apartinand persoanei fizice precum si a unor achiziții pe baza de bonuri fiscale care nu conțin datele de identificare ale contribuabilului (denumire si cod fiscal):

In temeiul prevederilor art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările si completările ulterioare, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile pe motiv ca acestea nu sunt destinate desfasurarii activitatii economice a contribuabilului.

De asemenea, pe perioada 06.07.2020-30.06.2021, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferente achizitiilor de bunuri (ochelari, combina frigorifica, aparat fitness, statie calcat, avans mobilier, diverse bunuri personale- anexa 5 la RIF) destinate utilizării in scop personal al contribuabilului si al familiei sale in conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) , art.299 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările si completările ulterioare pe motiv ca bunurile achizitionate nu sunt destinate realizarii de operatiuni taxabile.

In contestatia formulata contribuabilul nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste veniturile neimpozabile si cheltuielile nedeductibile care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venit suplimentar pe anul 2020 precum TVA nedeductibila desi contesta in totalitate impozitul pe venit pe anul 2020 si TVA stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala prin actele administrativ fiscale contestate.

In drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se prevede:

"(1) Contestatia se formuleaza în scris si va cuprinde:

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestatiei;

c) motivele de fapt si de drept;

d) dovezile pe care se întemeiaza;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calitatii de împuternicit al contestatorului, persoana fizica sau juridica, se face potrivit legii.

La pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, se precizeaza:

" Organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv."

In speta, sunt incidente prevederile pct.11.1 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, care dispun:

" Contestatia poate fi respinsa ca:

b) nemotivata, în situatia în care contestatorul nu prezinta argumente de fapt si de drept în sustinerea contestatiei sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse solutionarii;"

Din dispozitiile legale, citate mai sus se retine ca, contestatia trebuie sa cuprinda motivele de fapt si de drept , precum si dovezile pe care se intemeiaza acestea, in caz contrar contestatia va fi respinsa ca nemotivata.

In speta sunt incidente si prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, care stipuleaza:

"(1) În solutionarea contestatiei organul competent va verifica motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestatiei se face în raport de sustinerile partilor, de dispozitiile legale invocate de acestea si de documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestatiei se face în limitele sesizarii."

Potrivit doctrinei, se retine ca inca din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit caruia cel ce afirma o pretentie in justitie trebuie sa o dovedeasca, regula traditionala exprimata prin adagiul latin"actor incumbit probatio", principiu consfintit de art.249 din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedura civila, republicata, potrivit caruia:"*Cel care face o sustinere în cursul procesului trebuie sa o dovedeasca, în afara de cazurile anume prevazute de lege."*

si art.250 din acelasi act normativ, potrivit caruia " *Dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrisuri[...]"*

Aceste prevederi legale se coroboreaza cu prevederile art.73 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

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

Se retine astfel ca, contestatarul este cel care invoca in sprijinul pretentiilor sale starea de fapt, afirmand o pretentie in procedura administrativa, sarcina probei revenind acestuia.Sarcina probei nu implica un drept al contestatarului ci unul imperativ al interesului personal al acestuia care invoca o pretentie in cadrul caili administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinand respingerea contestatiei.

Avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca PF X nu aduce argumente privind starea de fapt si de drept cu privire la veniturile neimpozabile si cheltuielile care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venit i pe anul 2020 precum TVA iar organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care acesta a contestat și aceste obligatii fiscale stabilite suplimentar prin actele administrative fiscale contestate.

În consecința, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare și pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, mai sus enunțate, se va respinge ca nemotivată contestația formulată de PF X cu privire la veniturile neimpozabile și cheltuielile care au dus la stabilirea suplimentară a impozitului pe venit în valoare de pe anul 2020 precum și TVA .

Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de organele de inspecție fiscală pe anul 2020, contestat de către contribuabil, menționăm:

În fapt, pe anul 2020, prin Declarația unică privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice, depusă și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice, contribuabilul a declarat:...

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au diminuat venitul brut declarat de contribuabil cu suma ... și au respins la deductibilitate cheltuielile

Cheltuielile nedeductibile fiscal se compun din:

- cheltuieli nedeductibile privind combustibilul și piese auto în limita a 50% pentru vehiculul închiriat și pentru care nu s-a făcut dovada că a fost utilizat exclusiv în scopul activității economice, respectiv nu a întocmit foi de parcurs care să furnizeze informații referitoare la categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs;

- cheltuieli nedeductibile fiscal care se compun din :

- achiziții de bunuri reprezentând îmbrăcăminte, încălțăminte, ochelari, televizor, aparat fitness, combina frigorifică care au fost efectuate în scopul personal al contribuabilului și nu în scopul realizării de venituri, precum și a unor achiziții pe baza de bonuri fiscale care nu conțin datele de identificare ale contribuabilului (denumire și cod fiscal), care au fost înregistrate în evidențele contabile cu încălcarea dispozițiilor art.68 alin.(7) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

- 50% din ratele reprezentând chiria lunară, reparării auto, asigurare pentru autovehiculul Mitsubishi (4 usi-5 locuri), detinut în baza contractului de închiriere auto încheiat cu M în condițiile în care, deși au fost deduse integral (inclusiv TVA), contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea exclusivă a acestuia în scopul activității economice;

- ratele de leasing, asigurări, anvelope, roșnieta, cheltuieli înregistrate integral cu cel de-al doilea autovehicul JEEP COMPASS, detinut în baza contractului de leasing financiar, în condițiile în care s-a constatat că, contribuabilul mai deține în patrimoniu un autovehicul (cu titlu de chirie), pentru care a înregistrat și dedus integral cheltuielile;

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor și diminuării venitului brut, organele de inspecție fiscală au stabilit în conformitate cu prevederile art.68 alin, (1) din Legea nr.227/2015, privind Codul diferența de venit net impozabil și impozit pe venit suplimentar de plata.

Potrivit dispozițiilor art.68 alin.(1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 68¹](#) și [69](#).”

iar potrivit art.64 din același act normativ:

“(1) Cota de impozit este de 10% și se aplică asupra venitului impozabil corespunzător fiecărei surse din fiecare categorie pentru determinarea impozitului pe veniturile din:

a) activități independente;”

Prin prezenta decizie organul de soluționare al contestației a respins contestația ca neîntemeiată cu privire la cheltuielile și ca nemotivată cu privire la cheltuielile și venitul neimpozabil, astfel ca se va respinge contestația ca neîntemeiată cu privire la impozitul pe venit ...și ca nemotivată cu privire la impozitul pe venit în valoare de ...

În ceea ce privește TVA, contestată de către contribuabil, prin prezenta decizie organul de soluționare al contestației a respins ca neîntemeiată contestația cu privire la TVA ... și ca nemotivată cu privire la TVA

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor invocate și art.279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se,

DECIDE

1.Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de PF X, înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emise în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale care se compun din:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plată pe anul 2020;
- TVA stabilită suplimentar de plată.

2.Respingerea ca nemotivată a contestației formulată de P FX, înregistrată la D.G.R.F.P., împotriva Deciziilor de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice emise în baza Raportului de inspecție fiscală cu privire la obligațiile fiscale, care se compun din:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plată pe anul 2020;
- TVA stabilită suplimentar de plată.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunal în termen de 6 luni de la data comunicării, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.