



## DECIZIA NR. 10229/14.05.2019

privind soluționarea contestației formulată de  
domnul **X**, reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X, mun. Iași** înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui –  
Inspecție Fiscală  
sub nr. X și la  
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub  
nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală, prin adresa nr. X înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. X, cu privire la contestația formulată de domnul **X**, în nume personal și în calitate de reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X** cu domiciliul în localitatea X, oraș X, jud. Vaslui și sediul social în mun. Iași, str. X nr. X, bl. X, et.X, ap. X, județul Iași având C.N.P. X și Cod unic de înregistrare X.

Contestatorul solicită comunicarea actelor la domiciliul procesual ales din mun. Iași, str. X nr. X, birou X, jud. Iași.

Domnul **X**, reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X, mun. Iași** formulează contestație împotriva:

- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele **X**, C.N.P. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate.

- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală în

Exemplarul 1/4

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

baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele **Cabinet de avocat X**, cod de înregistrare fiscală X, cu privire la suma de **S lei** reprezentând TVA.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actele administrative fiscale atacate au fost comunicate direct, pe bază de semnătură, la data de **21.12.2018**, după cum rezultă din adresa de comunicare nr. VSG-AIF X anexată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la data de **29.01.2019**, fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Inspecție Fiscală sub nr. X.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. art. 268, art. 269, art. 270 și art. 272 alin. (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Serviciul Soluționare Contestații 1 este legal investită să analizeze contestația.

**1. Domnul X, reprezentant al Cabinetului individual de avocatură X mun. Iași, formulează contestație împotriva:**

**- Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele X, C.N.P. X, cu privire la suma de S lei, reprezentând:**

- S lei impozit pe venit;**
- S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate.**

**- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui - Activitatea de inspecție fiscală în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X pe numele Cabinet de avocat X, cod de înregistrare fiscală X, cu privire la suma de S lei reprezentând TVA.**

În susținerea contestației petentul aduce următoarele argumente:

*1. Referitor la suma de S lei reprezentind plăți efectuate pentru serviciile prestate în baza Contractului de consultanță nr.X încheiat cu prestatoarea S.C. XS.A.*

Petentul susține că la data de 15.01.2011 a încheiat Contractul de consultanță nr.X în calitate de beneficiar/client, cu S.C. XS.A., având sediul social în localitatea X, județul Iași, în calitate de prestator.

Decontarea serviciilor prestate s-a efectuat în baza facturilor fiscale emise de prestator, care au la bază rapoarte de activitate/devize și anexe la rapoarte încheiate pentru fiecare lună și acceptate prin semnătura de către ambele părți contractante. Anexele la rapoartele de activitate/devize detaliază activitățile prestate.

Sunt evidențiate în mod clar numărul de ore afectate fiecărei activități în parte și prețul pe oră, stabilit în urma negocierilor purtate, în baza unui tarif orar de X lei fără TVA/oră. Anexele sunt de asemenea însușite de către părți prin semnătură. Valoarea fiecărei facturi fiscale și implicit a fiecărei încasări efectuate s-a stabilit conform documentelor justificative precizate.

Petentul susține că, în calitate de client, și-a respectat obligațiile prevăzute în contract la art. 12, respectiv să plătească prestatorului prețul serviciilor efectuate în condițiile stabilite prin contract.

În calitate de prestator, S.C. X S.A., și-a exercitat cu diligență obligațiile, respectiv:

- să presteze serviciile stabilite conform art. 2 din contract;
- să emită facturile fiscale în funcție de serviciile efectiv efectuate și aprobate de către client;
- să depună eforturi rezonabile și scrupuloase pentru prestarea acestor servicii.

Petentul susține că a oferit organului de control următoarele documente justificative:

- contractul de consultanță nr. X, cu anexe;
- facturile fiscale emise de prestator în perioada 01.01.2012-31.12.2012;
- dovezile de plată (chitanțe) aferente perioadei 01.01.2012-31.12.2012;
- rapoarte de activitate/devize aferente perioadei 01 ianuarie 2012 - 31 decembrie 2012;
- anexe la rapoartele de activitate/devize aferente perioadei 01 ianuarie 2012 - 31 decembrie 2012.

Apreciază contestatorul că se impunea o analiză, care să aibă în vedere:

- părțile implicate;
- natura serviciilor prestate;

- elementele de recunoaștere a cheltuielilor pe baza documentelor justificative, care să ateste prestarea acestor servicii.

Contestatorul susține că a făcut dovada îndeplinirii condițiilor necesare pentru a considera că aceste cheltuieli au fost efectuate în mod justificat, urmând a fi considerate deductibile și a demonstrat că serviciile prestate au fost necesare pentru desfășurarea în condiții bune a activității specifice Cabinetului, că au fost efectuate în baza unui contract valabil încheiat, prezentând documentele justificative și probând conform legislației în vigoare prestarea efectivă a acestor servicii.

a) Serviciile au fost contractate și prestate având în vedere intenția Cabinetului Individual X de externalizare a unei game importante de activități primare realizate în cadrul acestuia, în vederea eficientizării, fără a apela la munca salariată. Așa cum s-a observat din analiza activității Cabinetului, acesta oferă o varietate de servicii, dificil de realizat de o singură persoană, în condițiile unor angajamente simultane față de un portofoliu de clienți relativ numeros și cu cerințe diverse. Se impunea o delegare a unei serii de operațiuni pregătitoare, preferându-se varianta externalizată, pe bază de contract de prestări servicii.

Neapelarea la delegarea serviciilor explicitate în detaliu în Anexele la rapoartele de activitate/devizele aferente contractului în cauză, către o persoană care să aibă capacitatea de a le soluționa în timp util, ar fi condus la o scădere semnificativă a cifrei de afaceri a Cabinetului.

b) Condiția existenței unui contract este îndeplinită:

c) Necesitatea efectuării cheltuielilor este justificată prin specificul activităților desfășurate, această condiție fiind impusă pentru a evita "apelul" la servicii prin care se transferă de fapt valoarea în folosul participanților la persoana juridică, adică la servicii necesare, care sunt prestate doar "pe hârtie".

d) În ceea ce privește proba prestării efective a serviciilor, legea română, inclusiv Norma metodologică de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, nu fixează o listă exhaustivă de mijloace de probă admisibile pentru a dovedi faptul că serviciile au fost efectiv prestate.

Contestatorul susține că a pus la dispoziția organului de control contractul, respectiv facturile legal întocmite de prestator în baza acestuia, rapoartele de activitate/devize, însoțite de anexe, menite să detalieze natura serviciilor prestate.

e) În ceea ce privește documentele justificative prevăzute de lege, conform art. 6 alin. (1) din Legea nr. 82/1991, orice operațiune economico-financiară efectuată de contribuabil se consemnează la momentul întocmirii ei într-un document, care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

Toate documentele puse la dispoziție și specificate și de organul de control, respectiv contract de prestări servicii, rapoarte de

activitate/devize, anexe la rapoartele de activitate/devize, demonstrează acest lucru. Faptul că nu a fost transmis efectiv documentul întocmit pentru sau în numele clientului, respectiv draftul de notificare, contract, act adițional, acord de încetare/rezilierență, etc., dovada contactării telefonice a debitorilor clienților, dovada consultării bazelor de date cu indicatori economici, a Buletinului Procedurilor de Insolvență, a Monitorului Oficial, a mențiunilor realizate în numele clienților la Registrul Comerțului, este motivat de imposibilitatea stocării unei game atât de largi de documente, care sunt predate clientului în momentul întocmirii, neimpunându-se decât în cazuri exprese stipulate de lege păstrarea unei copii la cabinet.

Dovada asistenței în cazul negocierii și redactării contractelor comerciale o reprezintă semnătura av. X pe respectivul document.

În ciuda celor susținute, documentele puse la dispoziția organelor de control atestă prestarea efectivă a serviciilor, aceasta justificându-se inclusiv prin devizele prezentate ce atestă activitățile efectuate, pentru ce clienți ai cabinetului, numărul de ore, etc.

Referitor la motivarea organelor de control că societatea X S.A. nu a declarat la organul teritorial prin D300/D394 toate facturile emise la Cab. Av. X petentul susține că nu este în sarcina sa obligarea unui prestator la declararea la organul fiscal teritorial a facturilor emise.

Nu prezintă interes faptul că prestatorul serviciilor avea un singur angajat cu timp de muncă parțial câtă vreme serviciile la care s-a obligat au fost predate, aceste servicii putând fi efectuate în timpul de lucru alocat de către angajatul societății prestatoare și/sau de către administratorul acesteia.

Susținerea organelor de inspecție fiscală ca acest contract nu a mai fost menținut și ulterior anului 2012 și că totuși Cabinetul de avocatură a realizat venituri, trebuie să fie raportată la însăși constatările organelor de control care la fila 11 din Raportul de inspecție fiscală prezintă venitul brut aferent anilor 2012 de S lei, 2013 de S lei și 2014 de S lei. Încheierea colaborării cu o serie de clienți a dus la diminuarea substanțială a veniturilor și implicit la denunțarea contractului de prestări servicii sus-mentionat.

Cu singura cerință ca operațiunile să fie cuprinse într-un contract (în sens civil sau comercial din moment ce Codul Fiscal nu definește noțiunea de contract), articolul 21 alin. (4) lit. m) din Codul Fiscal nu condiționează deductibilitatea de prezentarea anumitor tipuri de documente justificative și/sau de documente justificative intitulate într-un anumit mod.

Astfel ori de câte ori există un înscris sau un set de înscrisuri care individual sau împreună conțin toate informațiile esențiale ale unui "document justificativ" așa cum este definit de art.6 din Legea Contabilității



nr. 82/1991 deductibilitatea cheltuieli atât din punct de vedere al impozitului pe profit cât și din punct de vedere al TVA trebuie acordată.

*2. Referitor la suma S lei reprezentând achitare rate pentru autoturism X în condițiile în care pentru același autoturism s-a calculat amortizare.*

Organul de inspecție fiscală reține că suma de S lei reprezintă rate achitate pentru autoturismul X, în condițiile în care pentru același autoturism s-a calculat amortizare.

În opinia contestatorului, nu este corectă această susținere în condițiile în care suma de S lei, reprezintă chiar amortizarea calculată pentru respectivul autoturism, neexistând nici o rată achitată așa cum se precizează în Raportul de inspecție fiscală.

Cabinetul a calculat amortizare lunară pentru autoturismul X, conform metodei de amortizare liniară, în conformitate cu prevederile legale, în valoare de S lei/lună, conform fisei analitice cont 681.01 - "Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor", pusă la dispoziție organului de control.

Nu există o dublare de cheltuieli, așa cum se afirmă, ci doar o unică cheltuială cu amortizarea de S lei (S lei amortizare lunară x 7 luni).

Petentul susține că la momentul controlului, acest autoturism era defect, neputând fi prezentat organelor de control cu toate că și-a manifestat disponibilitatea pentru a merge la locul în care se afla acest autoturism. În perioada martie - mai 2018 acest autoturism a fost supus reparațiilor având o problemă legată de motor însă acesta a fost remediată efectuându-se deplasări în folosul cabinetului.

Este o percepție greșită a organelor de control referitoare la faptul că acest autoturism este defect încă din anul 2012 și nu a putut fi folosit în activitatea cabinetului. Relatările contestatorului față de organele de control au fost că acest autoturism a suferit o avarie majoră la motor în anul 2011 fiind reparat în perioada de garanție și că în anul 2018 a suferit din nou o avarie la motor fiind supus procedurii de reparație.

*3. Referitor la plata în sumă de S lei către X.*

La data de 18 noiembrie 2011 s-a încheiat cu S.C. X S.R.L. cu sediul în localitatea X, jud. Arges, Contractul de asistență juridică având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații juridice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, mediere, precum și orice alte activități prevăzute de Legea nr.51/1995 republicată, pentru clientul X S.R.L. în vederea recuperării sumelor ce le are de plată S.C. X S.R.L. Botoșani.

La art.3.2 din contract, se stabilea "cheltuielile aferente activității de recuperare a sumelor datorate de S.C. X S.R.L. Botoșani, sunt incluse în plata onorariului".

Practic, cheltuielile în vederea executării silite urmau a fi plătite de către cabinetul de avocatură, urmând ca la momentul finalizării executării silite acestea să fie recuperate prin plata onorariului.

În cadrul Raportului de inspecție fiscală se retine chiar de către organele de inspecție fiscală că s-a achitat factura nr. X către X reprezentind raport de evaluare spațiu comercial S.C. X S.R.L. Botoșani. Această plată a fost efectuată în vederea evaluării imobilului suspus executării silite, cheltuielile de executare silită fiind avansate conform contractului rubricat.

*4. Referitor la cheltuielile înregistrate de Cabinetul Individual Avocat X cu titlul de cheltuieli de protocol, după cum urmează:*

S lei plăți efectuate către S.C. X în anul 2012;

S lei produse alimentare: cafea, ciocolată, în anul 2014;

S lei cheltuieli de protocol efectuate în anul 2015;

S lei "cheltuieli cu produse alimentare S.C. S" în anul 2016.

Organul de control consideră nedeductibile cheltuielile de protocol înregistrate de Cabinet, fără a le analiza din punctul de vedere al deductibilității limitate a acestui tip de cheltuieli, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuieli de protocol, cotizații plătite la asociațiile profesionale.

Din punct de vedere fiscal, o definiție a cheltuielilor de protocol o regăsim la pct. 39 din Titlul III al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal. Potrivit acesteia, cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.

Din punct de vedere al TVA-ului:

Petentul susține că pentru o masă la un restaurant, dacă a fost achitată în scopul afacerii, TVA-ul este deductibil, bineînțeles cu excepția băuturilor alcoolice și a tutunului care, deși intră în categoria cheltuielilor de protocol, nu este deductibil.

Mesele de afaceri au fost impuse de necesități obiective, generatoare de venituri impozabile, respectiv:

- discuții privind îmbunătățirea modului de derulare a contractelor deja existente;

- purtarea tratativelor pentru continuarea derulării contractului încheiat pentru o anumită perioadă de timp;

- extinderea afacerii;

- menținerea relațiilor comerciale.

*5. Referitor la cheltuielile cu combustibilul, deduse limitat respectiv:*

- suma de S lei aferentă anului 2013;
- suma de S lei aferentă anului 2014;
- suma de S lei aferentă anului 2015;
- suma de S lei aferentă anului 2016;
- suma de S lei aferentă anului 2017;
- suma de S lei aferentă anului 2018.

În opinia contestatorului, autovehicolul folosit în deplasările efectuate în interesul cabinetului se încadrează în categoria de vehicule exceptate de cheltuieli nedeductibile de dispozițiile art.48 și art.145 din Codul fiscal.

Textele legale prevăd în mod expres faptul că activitatea de avocat presupune în mod obligatoriu deplasarea la orice instanță din țară, la sediul, domiciliul clienților, la efectuarea de expertize, cercetări la fața locului, sau reconstituiri, etc. neputând fi desfășurată exclusiv la sediul social al Cabinetului.

În raport de dispozițiile art. 23 din Legea 51/1995, avocații au dreptul să pună concluzii la toate instanțele. Art. 3 din aceeași lege statuează modul de desfășurare al activității de avocat care se realizează prin consultații și cereri cu caracter juridic, asistență și reprezentare juridică în fața instanțelor judecătorești, etc.

Și statutul profesiei de avocat menționează aceleași activități pe care avocatul trebuie să le desfășoare.

Petentul susține că au fost puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală ordinele de deplasare și bonurile fiscale de achiziție combustibil înregistrate în perioada supusă inspecției fiscale, documente justificative care au conținut semnătura și ștampila instanțelor, autorităților și instituțiilor din țară, calculului distanțelor și a consumurilor efective de combustibil.

În opinia contestatorului, aceste deplasări și cheltuieli legate de deplasare au fost implicit efectuate, dovada fiind existența ordinelor de deplasare semnate și stampilate de către instituțiile la care s-a prezentat, în marea lor majoritate instanțe de judecată.

Efectuarea unui referat referitor la fiecare deplasare efectuată, așa cum rețin organele de inspecție fiscală, în opinia contestatorului nu este necesară în situația în care, este avocatul titular al cabinetului nefiind necesară justificarea deplasării către o eventuală conducere ierarhică.

Scopul deplasării nu rezultă din referatul de necesitate ci acesta se desprinde foarte ușor din însuși conținutul ordinului de deplasare;



prezența la instanțele de judecată și/sau alte instituții în vederea asigurării asistenței juridice și/sau reprezentării pentru diverși clienți ai cabinetului.

Cheltuielile cu combustibilul înregistrate de Cabinet sunt cheltuieli "exclusiv în scopul desfășurării activității", însoțind ordinele de deplasare legal întocmite.

Limitarea deducerii motivată de organul de control de lipsa referatelor care să precizeze scopul deplasării ignoră "condiția de fond", respectiv faptul că combustibilul achiziționat "a fost în scopul realizării veniturilor", iar deplasarea cu sau fără referat s-a realizat, fiind confirmată în instanțele de judecată.

Petentul susține că s-au dedus doar cheltuielile legate de combustibilul aferent deplasărilor strict efectuate, demonstrate prin ordinele de deplasare prezentate organelor de inspecție fiscală, altfel spus valoarea carburanților a fost calculată numai pentru deplasarea avocatului la și de la locul de desfășurare a activității, conform ordinelor de deplasare confirmate de instanțele judecătorești, pentru care cheltuielile privind combustibilul sunt deductibile în procent de 100%.

Ordinul de deplasare confirmat de către instanță cu ziua, ora sosirii și plecării de la instanță, coroborat cu bonul de aprovizionare combustibil, în care este înscrisă ziua și ora alimentării cu carburanți, cantitatea aprovizionată și prețul acesteia, codul de identificare fiscală a cabinetului de avocat, face dovada deplină a utilizării vehiculului în interes de serviciu.

*6. Referitor la cheltuielile cu piesele auto*, petentul susține că a făcut dovada deținerii și a prezentat organului de inspecție fiscală facturile emise de furnizori pentru reparații auto și piese de schimb pentru autoturisme, facturi legal întocmite care au cuprins toate informațiile necesare.

Folosința bunului a fost justificată prin înscrisuri care fac dovada cheltuielilor de întreținere aferente respectivului autoturism.

Contravaloarea pieselor auto și a lubrefianților, sunt tot cheltuieli deductibile integral, pentru autoturismele cabinetului, neintrând sub incidența art. 48, alin. (5) lit. c) din Legea 571/2003 privind Codul Fiscal ce exclude de la cheltuieli deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal al familiei sale, cum a susținut inspecția fiscală.

*7. Referitor la cheltuieli cu diurna, în valoare de S lei aferente anului 2014, respectiv S lei aferente anului 2016*

Organul de control a apreciat că suma de S lei, reprezentând c/v. celor 39 de diurne în valoare legală de S lei (în medie 3 deplasări pe lună) deduse în cursul anului 2014 nu se încadrează în categoria cheltuielilor

deductibile, deoarece nu ar "avea documente justificative", respectiv "referat cu deplasarea efectuată și ce s-a rezolvat în acea deplasare". Același tratament este aplicat și sumei de S lei reprezentând c/v celor 34 de diurne în valoare legală de S lei, deduse de contribuabil în cursul anului 2016.

Petentul susține că s-au prezentat ordine de deplasare legal întocmite, conținând toate informațiile impuse de legislația în vigoare.

Contribuabilul susține că a respectat prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale Ordinului Ministrului Economiei și Finanțelor nr. 3512/2008.

Cheltuielile efectuate de Cabinet sunt reale, au generat venituri impozabile, deci sunt deductibile din punct de vedere fiscal și nu generează obligații de plată suplimentare la impozitul pe venit și a contribuției de asigurări sociale de sănătate.

Completarea "necorespunzătoare" apreciată de organul de control a ordinelor de deplasare de către titularul cabinetului, av. X, ar reprezintă, în opinia contestatorului, cel mult un viciu de formă.

Acestea cuprind toate informațiile minime obligatorii impuse de legislația în vigoare, fără a fi însoțite de referate. Majoritatea ordinelor de deplasare sunt întocmite ca urmare a prezenței la instanțele de judecată din țară, fiind semnate de judecători și abia apoi ștampilate la Registratura Tribunalului/Judecătoriei, conform regulilor de funcționare a acestora.

În conformitate cu prevederile Codului fiscal cu modificările și completările ulterioare, cheltuielile cu indemnizația de deplasare acordată pentru deplasări este deductibilă în limita a de 2,5 ori nivelul legal stabilit pentru instituțiile de stat, limită respectată de contribuabil.

#### 8. Referitor la "Cheltuieli cărți personale", respectiv :

suma de S lei aferentă anului 2014;

suma de S lei aferentă anului 2015;

suma de S lei aferentă anului 2016;

Petentul susține că în acest caz, Cabinetul individual a oferit bunurile de mică valoare cu titlu gratuit în cadrul acțiunilor de protocol sub forma de cărți.

Valoarea fiecărui cadou oferit s-a dorit a avea o valoare mai mică sau egală cu plafonul de X lei, exclusiv TVA, impus de legislația în vigoare. Cadoul a cuprins unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. A fost considerată varianta de cadou cea mai adaptată atât la intenția cabinetului de a oferi un mic simbol de apreciere partenerilor de afaceri, cât și la limitele de deductibilitate stabilite de Codul fiscal cu normele de aplicare.

9. Referitor la amenzile judiciare înregistrate în anul 2016 în sumă de S lei.

În data de 27.07.2016, s-a emis Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr.X, prin care s-a compensat suma de S lei reprezentând c/v. amenzi judiciare, cu următoarele obligații:  
S reprezentând impozit pe venit din activități independente;  
S lei - reprezentând C.A.S.S.

Petentul susține faptul că, s-a atașat la punctul de vedere transmis, Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X Această amendă aplicată a fost anulată, astfel că se impunea restituirea de către organele fiscale, în aceste condiții fiind emisă de către acestea nota de compensare.

În consecință, suma de S lei a fost reîncadrată în categoria impozitul pe venit, respectiv contribuției la asigurările sociale de sănătate, fiind scăzută de la calculul acestor obligații. Prin păstrarea încadrării inițiale, ca și amendă judiciară, s-ar realiza o dublare a impozitării.

10. Referitor la cheltuielile cu materialele de construcții, în valoare de S lei aferente anului 2016, acestea au fost efectuate în baza contractului de comodat ce prevede schimbarea sediului cabinetului la o altă adresă. Astfel, conform acestui contract de comodat, din suprafața totală a imobilului, o suprafață de 35 mp va fi pusă la dispoziția cabinetului individual în vederea stabilirii sediului social și în vederea prestării de activități specifice.

Conform prevederilor contractului de comodat, raportat la suprafața totală, la momentul edificării imobilului, o parte din cheltuieli urmau a fi suportate de către cabinetul de avocatură, proporțional cu suprafața pusă la dispoziție pentru desfășurarea activității.

Aceste cheltuieli au fost justificate prin facturile emise de furnizori, și au fost efectuate în interesul direct al activității, fiind necesar schimbarea sediului cabinetului individual.

**II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, urmare a verificării efectuate la Cabinet de avocat X mun. Iași, în baza Delegării de competență nr. X, în ceea ce privește impozitul pe veniturile realizate din activități independente, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 și TVA pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018, au emis:**

**- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X**

prin care au stabilit în sarcina d-lui X, mun. Vaslui, C.N.P. X, suma de S lei, reprezentând:

S lei impozit pe venit;

S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate.

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X prin care au stabilit în sarcina Cabinetului de avocat X mun. Iași, suma de S lei reprezentând TVA.

#### În ceea ce privește TVA

În urma verificărilor efectuate pentru perioada **01.01.2013-31.03.2018** la **Cabinet de avocat X, mun. Iași**, în baza Delegării de competență nr. X, s-a constatat faptul că, petentul a evidențiat și declarat TVA deductibil aferent cheltuielilor cu procurarea de combustibil, piese auto, materiale de construcții pentru locuința personală, pentru care nu a prezentat devize de lucrări ori alte documente prin care să se justifice manopera achitată pentru montarea acestor piese, cheltuieli cu pachete de revelion și alte mese servite la diverse restaurante din mun. Iași care au fost înregistrate integral pe cheltuieli.

În urma controlului a rezultat faptul că bazele de impunere de la TVA nu corespund cu cele de la impozitul pe venit datorită faptului că unele din facturi cu care s-a efectuat aprovizionare de materiale ori alte produse au fost înregistrate în Registrul jurnal încasări și plăți dar nu au fost înregistrate și în jurnalele de TVA .

Urmare celor precizate, pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018 organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de S lei din care s-a scăzut TVA în sumă de S lei, rezultând astfel o TVA în sumă de **S lei** (S lei - S lei), astfel:

Pentru anul 2013 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **S lei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă pieselor auto nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă pieselor auto achiziționate de S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, combustibilul și piesele auto precum și piesele achiziționate de la S.C. X S.R.L. au fost înregistrate integral pe cheltuieli dar fără a fi însoțite de documente justificative și devize de lucrări prin care să se facă dovada că au fost instalate pe autoturismul care deservește cabinetul.

Deasemenea, nu a fost prezentat nici un document din care să rezulte manopera încasată pentru aceste operațiuni și nu există siguranța

că aceste piese au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul de avocatură.

Pentru anul 2014 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **Slei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil, nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă pieselor auto, nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă achiziției de cărți personale;

Slei, aferentă diverselor achiziții personale;

S lei, aferentă achiziției unei combine frigorifice.

În ceea ce privește achizițiile de combustibil, piese auto, achiziții personale și combina frigorifică, organele de inspecție fiscală au considerat aceste bunuri ca fiind de folosință comună și au stabilit 50% cheltuială deductibilă și 50% cheltuială nedeductibilă.

Pentru anul 2015 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **S lei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil, nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă pieselor auto, nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă achiziției de materiale personale;

S lei, aferentă diverselor achiziții din S.C. X S.R.L.;

Slei, aferentă achiziției de piese auto de la S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, combustibilul și piesele auto precum și piesele achiziționate de la S.C. X S.R.L. au fost înregistrate integral pe cheltuieli dar fără a fi însoțite de documente justificative și de devize de lucrări prin care să se facă dovada că au fost instalate pe autoturismul care deservește cabinetul.

Deasemenea, nu a fost prezentat nici un document din care să rezulte manopera încasată pentru aceste operațiuni și nu există siguranța că aceste piese au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul de avocatură.

Pentru anul 2016 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **Slei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil, nedeductibile în cuantum de 50%;

S lei, aferentă pieselor auto;

Slei, aferentă achiziției de materiale personale pe bază de bon fiscal;



Slei, aferentă unor cheltuieli personale (produse curățenie baie) pe bază de bon fiscal;

Slei, aferentă achiziției de piese auto de la S.C. X S.R.L.

Slei, aferentă achiziției unui coș de fum;

S lei, aferentă achiziției de alimente (servit masa restaurant X Iași);

S lei, aferentă achizițiilor de materiale de construcții de la S.C. X S.R.L.;

S lei, aferentă diverselor achiziții de materiale personale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, combustibilul și piesele auto precum și piesele achiziționate de la S.C. X S.R.L. au fost înregistrate integral pe cheltuieli dar fără a fi însoțite de documente justificative și devize de lucrări prin care să se facă dovada că au fost instalate pe autoturismul care deservește cabinetul.

Deasemenea, nu a fost prezentat nici un document din care să rezulte manopera încasată pentru aceste operațiuni și nu există siguranța că aceste piese au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul de avocatură.

În ceea ce privește cheltuielile diverse și produsele procurate cu bon fiscal acestea nu au legătură cu activitatea cabinetului.

Pentru anul 2017 s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **S lei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil;

S lei, aferentă pieselor auto;

S lei, aferentă achiziției de materiale de construcții;

S lei, aferentă pieselor auto achiziționate de la S.C. XS.R.L.;

Slei, aferentă diverselor achiziții de materiale personale.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, combustibilul și piesele auto au fost înregistrate integral pe cheltuieli dar fără a fi însoțite de documente justificative și devize de lucrări prin care să se facă dovada că au fost instalate pe autoturism.

Deasemenea, nu a fost prezentat nici un document din care să rezulte manopera încasată pentru aceste operațiuni și nu există siguranța că aceste piese au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul de avocatură.

Pentru **anul 2018** s-a stabilit o TVA suplimentară în sumă de **S lei**, astfel:

S lei, aferentă achizițiilor de combustibil;

S lei, aferentă pieselor auto;

Slei, aferentă unor cheltuieli nedeductibile.

Urmare celor precizate, pentru perioada 01.01.2013-31.03.2018 organele de inspecție fiscală au stabilit o TVA suplimentară în sumă de S lei din care s-a scăzut TVA în sumă de S lei aferentă cheltuielilor de protocol acceptate la deducere în sumă de S lei, rezultând astfel o TVA în sumă de **S lei** (S lei - S lei) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecției fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF Xemisă pe **Cabinet de avocat X mun. Iași**, Cod de înregistrare fiscală X.

### **În ceea ce privește impozitul pe venit Pentru anul 2012**

Conform Declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la Serviciul Fiscal Municipal Bârlad înregistrată la sub nr. X, Persoana Fizică X, declară următoarele:

Venit brut -S lei;  
Cheltuieli - Slei;  
Venit net - S lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei, astfel:

**S lei** plăți efectuate către S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare masă servită;

**S lei** plăți efectuate către S.C. X reprezentând Raport evaluare spațiu S.C. X S.R.L. Botosani.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru respectivele cheltuieli întrucât petentul nu demonstrează că acestea au fost efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

**S lei** plăți efectuate către S.C. XS.A. Iași reprezentând servicii de consultanță și prestări servicii conform Contractului nr. X.

Referitor la cele 10 facturi emise de S.C. XS.A Iași în anul 2012 în sumă de S lei + S TVA reprezentând servicii de consultanță și prestări servicii, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, din aplicația ANAF-Tablou de bord și Lynx rezultă faptul că societatea nu a declarat la organul fiscal teritorial prin Declarațiile 300 și 394 toate facturile emise la Cabinet de avocat X.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, s-a trimis numărul de ore/serviciul prestat dar fără a transmite efectiv copii după documente (spre ex: notificări, analiză principali indicatori economici, analiză risc bancar/incidența plăți, realizarea în numele clientului, a demersurilor necesare înmatriculării persoanelor juridice și înregistrarea de cheltuieli specifice acestei activitati (cheltuieli poștale și taxe telecomunicatii, transport, salariat, monitorul oficial/buletinul procedurilor de insolvență/care au stat la baza întocmirii acestor situații statistice (tabele).

**S lei** reprezintă rate pentru autoturismul X, neacceptată la deducere în condițiile în care acest autoturism din discuțiile avute cu domnul avocat, este defect și nu a putut fi folosit în activitatea cabinetului.

Aferent anului 2012 nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei** din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

### **Pentru anul 2013**

Conform Declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la Serviciul Fiscal Municipal Bărlad înregistrată la sub nr. X, Persoana Fizică X, declară următoarele:

Venit brut -Slei;  
Cheltuieli - S lei;  
Venit net - S lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei, astfel:

**Slei** - reprezintă contravaloare 50% din combustibilul înregistrat ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrat pe cheltuieli în proporție de 100%;

**S lei** - reprezintă contravaloare 50% din piese auto înregistrate ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care acestea au fost înregistrate pe cheltuieli 100%.

Aferent anului 2013 nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei stabilindu-se astfel un un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei**.

### **Pentru anul 2014**

Conform Declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la Serviciul Fiscal Municipal Bărlad, înregistrată sub nr. X, Persoana Fizică X, declară următoarele:

Venit brut -S lei;  
Cheltuieli - Slei;

Venit net - S lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei, astfel:

**S lei** - reprezintă contravaloare 50% din combustibilul înregistrat ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrată pe cheltuieli în proporție de 100%;

**S** și cheltuială deductibilă în condițiile în care acestea au fost înregistrate pe cheltuieli 100%.

**S lei** - reprezintă contravaloare 50% din achiziția unei combine frigorifice fiind considerată bun de folosință mixtă - S lei; 50% din achiziționarea de seturi pahare - S lei; bunuri personale- S lei;

**S lei** - reprezintă cărți personale;

**S lei** - reprezintă contravaloarea 39 diurne trecute pe ordinele de deplasare fără a avea documente justificative (referat cu deplasarea și ce s-a rezolvat în acea deplasare);

**S lei** - reprezintă contravaloare piese auto procurate de la: S.C. X S.R.L. în sumă de S lei și de la S.C. X S.R.L. în sumă de S lei, fără deviz de lucrare, fără documente din care să rezulte valoare manoperei achitată pentru aceste lucrări și nu există siguranța că aceste piese au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul.

**S lei** - bunuri personale procurate pe bonuri fiscale de la S.C. X S.R.L.

Aferent anului 2014 nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

#### **Pentru anul 2015**

Conform Declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la Serviciul Fiscal Municipal Bârlad, înregistrată sub nr. X Persoana Fizică X, declară următoarele:

Venit brut -S lei;

Cheltuieli - S lei;

Venit net - S lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei, astfel:

**S lei** - reprezintă contravaloare 50% din combustibilul înregistrat ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrată pe cheltuieli în proporție de 100%;

**S lei** - reprezintă contravaloare 50% din piese auto înregistrate ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrată pe cheltuieli 100%.

**S lei** - cărți personale;

**S lei** - contravaloare mese servite la diferite restaurante;

**S lei** - contravaloare piese auto procurate de la S.C. X S.R.L., fără deviz de lucrări, fără documente din care să rezulte valoare manoperă achitată pentru aceste lucrări și nu există siguranța că aceste pise au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul;

**S lei** - cheltuieli efectuate cu cazarea la hotel fără a avea documente justificative.

Aferent anului 2015 nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de S lei.

### **Pentru anul 2016**

Conform Declarației anuale privind veniturile realizate din activități independente depusă la Serviciul Fiscal Municipal Bârlad, înregistrată la sub nr. x, Persoana fizică X declară următoarele:

Venit brut - S lei;

Cheltuieli - S lei;

Venit net - S lei.

În urma verificărilor efectuate, s-a stabilit o diferență în plus la venitul net în sumă de S lei, astfel:

**S lei** - contravaloare 50% din combustibilul înregistrat ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrată pe cheltuieli în proporție de 100%;

**S lei** - contravaloare 50% din piese auto înregistrate ca și cheltuială deductibilă în condițiile în care aceasta a fost înregistrată pe cheltuieli 100%.

**S lei** - reprezintă contravaloare cheltuieli cu deplasări care nu au legătură cu obiectul de activitate a cabinetului;

**S lei** - contravaloare bunuri personale;

**S lei** - contravaloare 34 diurne trecute pe ordinele de deplasare fără a avea documente justificative (referat cu deplasare efectuată și ce s-a deplasat în acea deplasare);

**S lei** - contravaloare piese auto procurate de la S.C. X S.R.L. - S lei și de la S.C. X S.R.L. - S lei fără deviz de lucrare, fără documente din care să rezulte valoarea manoperei achitate pentru aceste lucrări. De asemenea nu există siguranța că acestea au fost montate pe autoturismul care deservește cabinetul;

**S lei** - contravaloare cheltuieli cu materialele de construcții care au fost folosite la locuința personală;

**S lei** - contravaloare produse alimentare procurate de la S.C. x S.R.L.;



**S lei** - cheltuieli dobânzi C.A.S.S. persoana fizică - S lei, cheltuieli judiciare - S lei.

Aferent anului 2016 nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care a fost scăzută contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând astfel un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

### **În ceea ce privește Contribuția de asigurări sociale de sănătate.**

Deoarece pentru perioada verificată 2012-2016 s-au constatat diferențe la venitul net declarat, echipa de inspecție fiscală a stabilit o obligație fiscală suplimentară privind Contribuția de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei, astfel:

- pentru anul 2012 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de S lei, pentru care s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei;

- pentru anul 2013 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de S lei, pentru care s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei;

- pentru anul 2014 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de S lei, pentru care s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei;

- pentru anul 2015 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de S lei, pentru care s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei;

- pentru anul 2016 s-au constatat diferențe la venitul net în sumă de S lei, pentru care s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de S lei.

Urmare celor prezentate anterior, pentru perioada anilor 2012-2016 organele de inspecție fiscală au stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.N.P. X un impozit pe venit în sumă de **S lei** și o contribuție de asigurări sociale de sănătate în cuantum de **S lei**.

**III. Cabinet de avocat X** are domiciliul fiscal în mun. Iași, str. X nr. X, bl. X, et.X, ap.X, jud. Iași;

**Persoana fizică X** are domiciliul fiscal în localitatea X, oraș X, jud. Vaslui;

**Denumire CAEN:** activități juridice/Cod 7411;

**Cod de identificare fiscală:** RO X; C.N.P. X;

**Perioada supusă verificării:** 01.01.2012-31.12.2016 pentru impozitul pe veniturile realizate din activități independente și contribuția de asigurări sociale de sănătate; 01.01.2013-31.03.2018 pentru TVA.

**A. Referitor la impozitul pe venit în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de Slei, stabilite suplimentar prin Decizia de impunere impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.N.P. X.**

În urma verificărilor efectuate pentru perioada 01.01.2012-31.12.2016 la **Cabinet de avocat X, mun. Iași**, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina persoanei fizice X, mun. Vaslui un impozit pe venit în sumă de **S lei și o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de Slei**, astfel:

**Pentru anul 2012** nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei** din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **Slei**.

**Pentru anul 2013** nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei stabilindu-se astfel un un impozit pe venit aferent în sumă de **S lei**.

**Pentru anul 2014** nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

**Pentru anul 2015** nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care au fost scăzute cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

**Pentru anul 2016** nu s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei din care au fost scăzută contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și cheltuielile de protocol în sumă de S lei acceptate la deducere, rezultând un venit impozabil în sumă de S lei cu un impozit aferent în sumă de **S lei**.

De asemenea, pentru perioada verificată s-a stabilit o contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **Slei**, aferentă unei baze de impunere în sumă de S lei.

**1. Referitor la cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2012, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit această sumă în condițiile în care contestatorul nu demonstrează că acestea au fost folosite în folosul activității.**

**În fapt**, în anul 2012 contestatorul înregistrează în evidența contabilă un număr de 10 facturi fiscale din care 7 în luna septembrie 2012 și 3 în luna decembrie 2012 emise de S.C. X S.A. Iași reprezentând contravaloare servicii consultanță și prestări servicii.

Organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile în sumă de S lei întrucât din aplicația ANAF-Tablou de bord și Lynx rezultă faptul că societatea nu a declarat la organul fiscal teritorial și prin Declarațiile 300 și 394 toate facturile emise la Cabinet de Avocat X.

De asemenea, organele de inspecție fiscală precizează faptul că, s-au prezentat documente cu numărul de ore/serviciul prestat dar fără a transmite efectiv copii după documente (spre ex: notificări, analiză principali indicatori economici, analiză risc bancar/incidența plăți, realizarea în numele clientului, a demersurilor necesare înmatriculării persoanelor juridice și înregistrare cheltuieli specifice acestei activitati (cheltuieli poștale și taxe telecomunicatii, transport, salariat, monitorul oficial/buletinul procedurilor de insolvență/care au stat la baza întocmirii acestor situații statistice (tabele).

Prin contestația formulată petenta susține faptul că, decontarea serviciilor prestate s-a efectuat în baza facturilor fiscale emise de prestator, care au la bază rapoarte de activitate/devize și anexe la rapoarte încheiate pentru fiecare lună și acceptate prin semnătură de către ambele părți contractante. Anexele la rapoartele de activitate/devize detaliază activitățile prestate.

Sunt evidențiate în mod clar numărul de ore afectate fiecărei activități în parte și prețul pe oră, stabilit în urma negocierilor purtate, în baza unui tarif orar de s lei fără TVA/oră. Anexele sunt de asemenea însușite de către părți prin semnătură. Valoarea fiecărei facturi fiscale și implicit a fiecărei încasări efectuate s-a stabilit conform documentelor justificative precizate.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) lit. a) și lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2012, conform cărora:

#### **“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.**

**(...)**

**(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”**

Pct. 37 dat în aplicarea art. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în anul 2012, precizează:

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

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

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

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

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

Conform textului de lege, 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.

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.

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

Exemplarul 1/4

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

- să fie efectuate în interesul direct al activității;
- să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Din documentele existente la dosarul cauzei reiese faptul că în baza Contractului de consultanță nr. X, S.C. X S.A. în calitate de prestator se obligă să asigure clientului CABINET INDIVIDUAL - X CABINET DE AVOCAT următoarele servicii:

- asistență în cazul negocierii și redactării contractelor comerciale încheiate cu clienții cabinetului;
- analiză de risc pentru portofoliile de agenți economici oferite de client;
- întocmire de notificări prealabile deschiderii unor acțiuni în instanță;
- asistență în vederea negocierii și redactării contractelor;
- asistență privind aspecte concurențiale;
- investigarea potențialului pieței;
- efectuarea de studii și strategii de marketing;
- activități de îndrumare și asistență operațională;
- analiză statistică a rezultatelor de investigație.

Contractul se încheie pe o durată de 1 an, începând cu data de 01.02.2011 și va putea fi prelungit prin acordul scris al părților.

În baza acestui Contract, au fost emise următoarele facturi, existente în xerocopie la dosarul cauzei:

- factura nr. X în sumă de lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;
- factura nr. X în sumă de S lei + S lei TVA;

Menționăm faptul că, toate facturile prezentate au fost achitate cu chitanțe, existente în xerocopie la dosarul cauzei.

De asemenea, sunt anexate Rapoarte de activitate/Deziv pentru lunile ianuarie-februarie 2012, martie - aprilie 2012, iunie 2012, august 2012, care poartă semnătura ambelor părți, precum și Anexe la rapoartele de activitate, aferente perioadei ianuarie-decembrie 2012.

La data de 21.08.2018, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași au efectuat un control încrucișat la S.C. X S.R.L. în urma căruia a fost încheiat Procesul verbal nr. X, de unde rezultă următoarele:

Exemplarul 1/4

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



“În urma verificării documentelor prezentate de către administratorul S.C. X S.A. s-a constatat că acesta a emis următoarele facturi fiscale în luna septembrie 2012 către CAB. IND. AVOCAT X în baza contractului de consultanță nr. 12/15.01.2011:

- factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
- Total S lei din care TVA S lei.

În urma verificării documentelor prezentate de către administratorul S.C. X S.R.L. s-a constatat că acesta a emis următoarele facturi fiscale în luna decembrie 2012, către CAB IND. X în baza contractului de consultanță nr. X:

- Factura nr. X, în valoare totală de .S lei, din care TVA S lei;
  - Factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei;
  - Factura nr. X în valoare totală de S lei, din care TVA S lei.
- Total S lei, din care TVA S lei.

Aceste sume sunt înscrise în jurnalele de vânzări întocmite de societatea XSA pentru lunile septembrie 2012 și decembrie 2012.

Pentru trim. III 2012 S.C. X S.A. a depus la organul fiscal decont de TVA, înregistrat sub nr. INTRENT-X, în care sunt declarate livrări. Prin decontul de TVA D 300 pentru luna ianuarie 2013, înregistrat sub nr. INTERNT - 1X. societatea rectifică D300 pentru trim. III 2012, înscriind la rândul 16-Regularizări taxa colectată-suma de S lei (baza impozabilă) și S lei (TVA).

Pentru trim. IV 2012, S.C. X S.A. a depus decont de TVA, înregistrat sub nr. INTERNT- X înscriind la rândul 9 Livrări-suma de S lei (baza impozabilă) și S lei (TVA)

Pentru trim. III 2012 SC X SA a depus declarația informativă D 394, înregistrată sub nr. INTERNT -X din 20.08.2018, evidențiind prestările de servicii către CAB IND. AVOCAT X, în sumă de S lei - TVA aferentă în sumă de S lei.

Pentru trim. IV 2012, S.C. X S.A. a depus declarația informativă D 394, înregistrată sub nr. INTERNT - X din 13.08.2018, evidențiind prestările de servicii către CAB IND. AVOCAT X în sumă de S lei- TVA aferentă în sumă de S lei.

La data de 17.12.2018, S.C. X S.A. a făcut obiectul unui control inopinat, în vederea soluționării adresei nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui.

Prin Procesul verbal încheiat la data de 17.12.2018 înregistrat sub nr. AFJI X organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Iași, consemnează următoarele:

*“La data de 17.12.2018, echipa de inspecție fiscală s-a deplasat atât la domiciliul fiscal din sat X comuna X, str. X, județul Iași, cât și la adresa sediului social declarat din mun. Iași, str. X nr. X, bl. BX, et.X, ap. X al SC X SA Iasi, CUI X unde nu a găsit nici o persoană care să dea relații despre societate.*

(...)

*Consecințe: Verificarea solicitată de către Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui prin adresa nr. VSG-AIF X, înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Iași sub nr. X și la Inspecție fiscală nr. AFJI X8, nu poate fi efectuată.”*

Urmare aspectelor prezentate, se reține faptul că, cele 10 facturi emise către Cabinet Avocat X au fost declarate de S.C. X S.A. în luna august 2018 prin declarațiile informative 394 înregistrate sub nr. INTERN-X din 20.08.2018, după începerea verificării fiscale.

Din analiza Rapoartelor de activitate/Deviz întocmite de S.C. X S.R.L. reiese faptul că acestea cuprind o serie de activități enumerate, din care exemplificăm:

1. Asistență în cazul negocierii și redactării contractelor comerciale încheiate cu clientul Cabinetului individual - X, S.R.L. Iași;

2. Analiză de risc pentru portofoliile de agenți economici oferite de client, în vederea identificării gradului de recuperare pe cale amiabilă a debitelor restante, respectiv X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L., X S.R.L., X S.A., X S.A., X S.R.L.;

3. Întocmire de notificări prealabile deschiderii unor acțiuni în instanță pentru: S.C. X S.R.L., X S.R.L., S.C. X S.R.L., S.R.L., X S.A., X S.A., X.R.L., X S.R.L., X S.A. IAȘI, XS.R.L., X S.R.L., X S.A.

4. Asistență privind aspecte concurențiale: concentrări economice, concurență neloială, abuz de poziție dominantă, înțelegeri monopoliste, activități de due diligence.

5. Activități de îndrumare și asistență operațională.

Având în vedere activitățile descrise anterior, se reține că în acest caz petentul nu demonstrează în ce a constat analiza de risc pentru portofoliile de agenți economici oferite de clienți, în vederea identificării gradului de recuperare pe cale amiabilă a debitelor restante.

Prin contestația formulată, acesta susține că a făcut dovada îndeplinirii condițiilor necesare pentru a considera că aceste cheltuieli au fost efectuate în mod justificat și a demonstrat că serviciile prestate au fost necesare pentru desfășurarea în condiții bune a activității cabinetului.

Față de aceste susțineri, raportat la situația prezentată se reține că în acest caz, contract celor susținute, nu se demonstrează care a fost utilitatea și în ce a constat în practică efectuarea analizei respective; nu se

Exemplarul 1/4

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

depun documente de unde să reiasă notificările prealabile deschiderii unor acțiuni în instanță pentru clienți.

Rapoartele enumerate cuprind simple mențiuni pentru care nu se demonstrează aplicabilitatea și utilitatea acestora în scopul obținerii de venituri.

Nu este prezentat numărul de dosar aflat pe rolul instanței și nu sunt prezentate nominal instanțele pe rolul cărora au fost înregistrate acțiunile respective.

Facem precizarea că simpla întocmire și deținere a acestor documente nu probează faptul că serviciile contractate au fost necesare și efectuate în scopul obținerii de venituri.

Având în vedere cele precizate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în cuantum de **S lei** aferente anului 2012, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**2. Referitor la cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2012, reprezentând rate achitate pentru autoturismul X cauza supusă soluționării este dacă în mod legal acestea au fost considerate ca fiind nedeductibile în condițiile în care conestatorul nu demonstrează că autoturismul a fost folosit în activitatea cabinetului.**

**În fapt**, organele de inspecție fiscală nu a acordat pentru anul 2012 drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de **S lei**, reprezentând rate achitate pentru autoturismul X.

Motivul neacceptării la deducere a acestora îl reprezintă faptul că, din discuțiile avute cu domnul avocat, acest autoturism este defect și nu a putut fi folosit în activitatea cabinetului.

Prin contestația formulată, petentul susține faptul că, nu există o dublare de cheltuieli, așa cum se afirmă, ci doar o unică cheltuială cu amortizarea de S lei (S lei amortizare lunară x 7 luni).

Potentul susține că la momentul controlului, acest autoturism era defect, neputind fi prezentat organelor de control cu toate că și-a manifestat disponibilitatea pentru a merge la locul în care se afla acest autoturism. În perioada martie - mai 2018 acest autoturism a fost supus reparațiilor având o problemă legată de motor însă acesta a fost remediată efectuându-se deplasări în folosul cabinetului.

Este o percepție greșită a organelor de control referitoare la faptul ca acest autoturism este defect încă din anul 2012 și nu a putut fi folosit în activitatea cabinetului.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (4) lit. a), lit. b) și lit. c) și art. 24 alin. (1) și alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2012, conform cărora:

**“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.**

**(...)**

**(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. 24**

**Amortizarea fiscală**

**(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;**

**b) are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;**

**c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”**

Conform textului de lege, 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.

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.

Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării

Mijlocul fix amortizabil este 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;

- are o valoare fiscală mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data intrării în patrimoniul contribuabilului;

- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Având în vedere textele de lege citate, precum și situația prezentată, se reține că, deși contestatorul precizează faptul că această sumă dedusă reprezintă cheltuiala cu amortizarea, acesta nu depune documente de unde să reiasă că respectivul autoturism se află în proprietatea sa și a fost folosit în interesul activității.

De asemenea, deși petentul susține că este gresită afirmația organelor de inspecție fiscală conform căreia acest autoturism este defect încă din anul 2012 și că a relatat organelor de inspecție că acest autoturism a suferit o avarie majoră la motor în anul 2011, fiind reparat în perioada de garanție, facem precizarea că, în susținerea celor prezentate contestatorul nu depune documente de unde să reiasă aspectele prezentate.

Astfel, acesta nu prezintă documente din care să reiasă să autoturismul a fost reparat în perioada de garanție iar în anul 2012 când s-a înregistrat cheltuiala acesta era folosit în interesul activității.

Mai mult, prin Referatul cu propuneri de soluționare a contestației nr. X organele de inspecție fiscală precizează faptul că *“În timpul deplasărilor efectuate la Iași unde desfășoară activitatea cab. Av. X acesta a afirmat și a fost găsit și în evidența ca figurează pe cabinet cu un autoturism X și un autoturism X.*

*Autoturismul X se afla la sediul cabinetului și este în stare de funcționare dar din declarația domnului acesta a afirmat că autoturismul X este stricat are probleme mari cu motorul și nu se poate folosi iar acest lucru s-a întâmplat încă de când a fost cumpărat iar autoturismul se află într-un garaj. În deplasările care au mai fost efectuate la Iași-cab av. X nu a prezentat acest autoturism X.*

*Echipa de control din analiza efectuată a constatat faptul că domnul avocat desfășoară activitate singur pe cabinet nu figurează cu angajați și are deja în dotarea cabinetului un autoturism X care este*

Exemplarul 1/4

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



*folosit. În ceea ce privește autoturismul X întrucât nu a fost prezentat niciodată echipei de control și nu a meritat cabinetul fiind stricat, din acest motiv suma de S lei a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal.”*

Referitor la aceste aspecte, art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

**“ART. 72**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**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**

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

Conform textelor de lege, 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.

Deasemnea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Având în vedere faptul că petentul nu demonstrează că autoturismul pentru care a înregistrat cheltuiala în sumă de S lei, este deținut și utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în cunatum de **S lei** aferente anului 2012, fapt pentru care se va respinge contestația formulată **ca neîntemeiată**.

**3. Referitor la cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2012, reprezentând plată efectuată către X, cauza supusă soluționării este dacă contestatorul în mod legal a înregistrat această sumă ca și cheltuială deductibilă, în condițiile în care acesta nu demonstrează că respectiva cheltuială a fost efectuată în scopul realizării de venituri impozabile.**

**În fapt**, pentru anul 2012, organele de inepctie fiscală nu au acordat drept la deducere pentru suma de S lei achitată către X având în vedere următoarele aspecte:

- la data de 18.11.2011 s-a încheiat cu S.C. X S.R.L. cu sediul în localitatea X jud. Argeş, un Contract de asistență juridică având ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații juridice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, mediere, precum și orice ce alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995, republicată, în vederea recuperării sumelor ce la are de plată S.C. X S.R.L. Botoşani;

- onorariul a fost de S lei iar onorariul de succes 30%;

- în anul 2011, contestatorul a încasat suma de S lei de la clientul S.C. X S.R.L. Argeş și a plătit în anul 2012 suma de S lei, conform facturii nr.X /achitată cu O.P. X către X pentru un Raport de evaluare pentru client și în numele clientului S.C. X S.R.L.

Organele de inspecție fiscală susțin faptul că în acest caz, nu se poate reține că petentul a suportat din veniturile sale suma de S lei, pentru S.C. X S.R.L.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, la art.3.2 din respectivul contract, se stabilea: "cheltuielile aferente activității de recuperare a sumelor datorate de S.C. X S.R.L. Botoşani, sunt incluse în plata onorariului".

Practic, cheltuielile în vederea executării silite urmau a fi plătite de către cabinetul de avocatură, urmând ca la momentul finalizării executării silite acestea să fie recuperate prin plata onorariului.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (2) și alin. (4) lit. a) și lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul 2012, conform căroră:

#### **“ART. 48**

**Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

**(2) 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”**

Pct. 37 dat în aplicarea art. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

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

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

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

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

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

Conform textului de lege, 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.

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.

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

- să fie efectuate în interesul direct al activității;

- să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Raportat la situația prezentată, la dosarul cauzei se află anexate Procesul verbal din data de 28.06.2012 și procesul verbal nr. X din 30.10.2012 încheiate de X la S.C. X S.R.L. din care reiese că valoarea totală a lucrărilor este de S lei (S lei + Sle).

De asemenea, X emite către Cabinet Individual de avocat X factura nr. X reprezentând “Raport evaluare spațiu comercial S.C. X S.R.L. Botoșani.”

Exemplarul 1/4

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

În conformitate cu prevederile legale citate anterior, pentru a fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității.

Prin contestația formulată petentul nu demonstrează că suma de S lei achitată pentru clientul S.C. X S.R.L. a fost inclusă și recuperată prin plata onorariului.

După cum susține și contestatorul, Contractul de asistență juridică a avut ca obiect asistarea, reprezentarea, acordarea de consultații juridice, redactarea și semnarea de acte, cereri și alte căi de atac, forme de executare, mediere, precum și orice ce alte activități prevăzute de Legea nr. 51/1995, republicată, pentru clientul S.C. X S.R.L. cu sediul în localitatea Mărăcineni, jud. Argeș, în vederea recuperării sumelor ce la are de plată S.C. X S.R.L. Botoșani.

În aceste sens, se reține faptul că petentului i s-a acordat un onorariu de S lei și acesta a achitat din propriile venituri suma de S lei către X.

Contestatorul se limitează la a preciza faptul că onorariul convenit, era de S lei plătit la data încheierii contractului și un onorariu de succes de 30% din suma recuperată, însă nu se precizează ce sumă a fost recuperată, în ce cuantum a fost onorariul de succes, dacă a fost recuperat și dacă acesta a fost recuperat de la clientul S.C. X S.R.L.

În lipsa acestor argumente rezultă că această cheltuială în cuantum de S lei nu poate fi considerată ca fiind în folosul activității în condițiile în care textul de lege citat, prevede în mod clar faptul că, pentru a fi deductibile, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților.

Având în vedere cele precizate, se reține că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în cuantum de S lei aferente anului 2012, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată.**

**4. Referitor la cheltuielile de protocol în cuantum de S lei ( S lei aferente anului 2012, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate limitată acestor cheltuieli, în condițiile în care acestea au fost considerate integral deductibile de către contestator.**

**În fapt,** pentru anul 2012 organele de inspecție fiscală nu au acordat în totalitate drept la deducere pentru cheltuielile în cuantum de S lei aferente facturilor emise de S.C. X S.R.L. reprezentând contravaloare masă servită și organizare masă simpozion.

Pentru anul 2014 nu s-a acordat în totalitate drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei, procurate pe bază de bonuri fiscale reprezentând bunuri personale achiziționate la S.C. X S.A.

Exemplarul 1/4

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

Pentru anul 2015 nu s-a acordat în totalitate drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei reprezentând mese servite la diferite restaurante din mun. Iași, astfel:

Factura nr. X emisă de S.C. X S.R.L. în sumă de S lei reprezentând servicii restaurant conform bonului fiscal X= S lei + S TVA;

Factura nr. X/ fără dată emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând masă servită în sumă de S lei + S TVA ;

Factura nr. X emisă de S.C. X S.R.L. reprezentând masă seară grecească - 8 persoane=S lei + S lei TVA;

Factura nr. X emisă de S.C. Xr S.R.L reprezentând masă - meniu seara anilor 80 = 13 persoane = S lei + S lei TVA.

Pentru anul 2016 nu s-a acordat în totalitate drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei reprezentând produse alimentare procurate de la S.C. X S.R.L. conform facturii nr.X în sumă de S lei și facturii nr. X în sumă de S lei.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, din punct de vedere fiscal, o definiție a cheltuielilor de protocol o regăsim la pct. 39 din Titlul III al Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal. Potrivit acesteia, cheltuielile de protocol sunt cheltuieli ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (5) lit. a) și lit. b) și alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2012-2015, conform căruia:

#### **“ART. 48**

**Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

(...)

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

**a) cheltuielile de sponsorizare, mecenat, precum și pentru acordarea de burse private, efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);**

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

(...)

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

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

Începând cu 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (1), alin. (5) lit. b), alin. (6) și alin. (7) lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căruia:

**“ART. 68\*)**

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

***(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68<sup>1</sup> și 69.***

***(...)***

**(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.**

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

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

Conform textelor de lege, cheltuielile de protocol, sunt deductibile în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, altele decât cheltuielile de sponsorizare, mecenat, pentru acordarea de burse private, cheltuielile de protocol.

Nu sunt deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Din analiza actului de control, reiese faptul că, pentru anii 2012, 2014, 2015 și 2016, organele de inspecție fiscală au acordat drept la deducere pentru aceste cheltuieli în limita cotei de 2%, după cum urmează:

Pentru anul 2012, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei;

Pentru anul 2014, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei;

Exemplarul 1/4

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



Pentru anul 2015, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei;

Pentru anul 2016, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei.

Având în vedere că textele de lege prevăd în mod clar faptul în ceea ce privește cheltuielile de protocol, acestea sunt deductibile în procent de 2%, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat drept la deducere pentru toate cheltuielile înregistrate de contestor în cuantum de S lei (S lei aferente anului 2012, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) ci au limitat deducerea la 2% din baza de calcul determinată ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**5. Referitor la cheltuielile în sumă de S lei reprezentând combustibil în sumă de S lei (S lei aferente anului 2013, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) și piese auto în sumă de S lei (S lei aferente anului 2013, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat deductibilitate integrală în condițiile în care petentul nu demonstrează că autoturismul a fost folosit exclusiv în interesul activității.**

**În fapt**, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru 50% din cheltuielile cu combustibilul și piesele auto, în condițiile în care acestea au fost considerate de contestator ca fiind deductibile în cuantum de 100% după cum urmează:

Pentru cheltuielile cu combustibilul au fost considerate nedeductibile:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016.

Pentru cheltuielile cu piese de schimb au fost considerate nedeductibile:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (1) și alin. (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în perioada 2012-2015, conform căruia:

**“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.**

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

**(...)**

**1<sup>^</sup>1) 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;”**

Pct. 39<sup>^</sup>1 și pct. 45<sup>^</sup>1 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

**“39<sup>^</sup>1. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1<sup>^</sup>1) 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. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată".

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

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

(...)

45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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.

(3) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> 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 - 147<sup>1</sup> 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

Exemplarul 1/4

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

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) (...) Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> 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 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(...)

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> 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. 145<sup>1</sup> 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.**

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (1) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

**ART. 68**

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

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.**

**(...)**

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

**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;**

**l) alte sume prevăzute prin legislația în vigoare.**

Pct. 7 și pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

**“(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 din normele metodologice date în aplicarea art. 298 alin. (6) 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.**

**68. (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.**

**(2) 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**

Exemplarul 1/4

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



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) (...) 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.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 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. 298 din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să

Exemplarul 1/4

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

**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.”**

Conform textelor de lege, nu sunt cheltuieli deductibile 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.

Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform art. 48 alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea.

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.

În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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.

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

Exemplarul 1/4

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

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.

Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> 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.

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 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> 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. 145<sup>1</sup> 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.

Referitor la aceste aspecte, la dosarul contestației se află anexate în xerocopie ordine de deplasare (delagație) emise în perioada 2014-2016, la care sunt anexate bonuri fiscale de combustibil.

În ceea ce privește acordarea deductibilității integrale la calculul venitului net anual, textul de lege precizează că 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.**

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese că domnul X a depus în justificarea cheltuielilor doar ordine de deplasare, fără a prezenta nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, foi de parcurs, așa cum imperativ prevede textul de lege.

Referitor la formularul *Ordin de deplasare*, Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiare-contabile, aplicabil în perioada 2014-2015 precizează:

**“5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:**

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; **scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;**
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;
- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”

Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar contabile, conform cărora:

- “Ordinul de deplasare (delegație) servește ca:**
- **dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;**
  - **document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;**
  - **document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;**
  - **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

Ordinul de deplasare (delegație) se întocmește pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar. În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de

Exemplarul 1/4

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

**către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4).”**

Din analiza Ordinelor de deplasare anexate la dosarul cauzei rezultă că acestea, la rubrica “este delegat pentru” sunt sumar completate doar cu denumirea unor unități de ex. Judecătoria Bacău, Tribunalul Bacău, Curtea de Apel Bacău, Baroul Vaslui, etc.

Ori, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, ordinul de deplasare **are un conținut minim obligatoriu care cuprinde și scopul, destinația și durata deplasării.**

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, cheltuielile cu combustibilul înregistrate de cabinet sunt cheltuieli exclusiv în scopul desfășurării activității, însoțind ordinele de deplasare legal întocmite.

Față de acest aspect, facem precizarea că, în susținerea celor afirmate, contestatorul nu depune documente de unde să reiasă numărul de km aflați la bordul autovehiculului și un centralizator cu nr. de km parcursi în scopul activității, justificați cu respectivele ordine de deplasare și bonuri de combustibil.

În conformitate cu prevederile legale citate anterior, dacă vehiculele respective **nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul și piesele de schimb.**

În cazul de față, pe toată perioada supusă inspecției fiscale, contestatorul nu a întocmit foi de parcurs pentru justificarea consumurilor de carburanți achiziționați și utilizarea autovehiculului numai în scopul desfășurării activității economice;

Ori, în virtutea dreptului de apreciere a stării fiscale reale, echipa de inspecție fiscală a constatat că autovehiculul a fost utilizat, fie ocazional, fie de o manieră continuă și în interes personal.

În aceste condiții, contestatorul nu face dovada că autotorismul a fost folosit exclusiv în interesul activității, revenind în sarcina acestuia de a demonstra acest aspect.

Prin Referatul nr. X, cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează faptul că *“domnul avocat nu a prezentat nici o foaie de parcurs în care să fie menționați numărul de kilometri de la bordul auto (la început de an-sfârșit de an) și cum justifică folosința exclusivă în interesul Cabinetului. Echipa de inspecție fiscală din totalul bonurilor de carburant a stabilit cheltuielă deductibilă din punct de vedere fiscal 50%, adică 50% din următoarele sume: 2013-S lei, 2014-S lei, 2015-S lei, 2016-S lei.”*

Având în vedere aspectele prezentate precum și textele de lege citate, se reține că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru 50% din cheltuielile cu combustibilul în sumă de S lei (S lei aferente anului 2013, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) și piesele de schimb în sumă de

Exemplarul 1/4

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



Slei (S lei aferente anului 2013, S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016) fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**6. Referitor la cheltuielile cu diurna în sumă de S lei din care S lei aferente anului 2014 și Slei aferente anului 2016, cauza supusă souționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate, în condițiile în care în conformitate cu prevederile legale, diurna se acordă doar salariaților pe bază de documente justificative.**

**În fapt**, pentru anii 2012 și 2014, organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru cele 39 respectiv 34 diurne trecute pe ordinele de deplasare, întrucât contestatorul nu avea documente justificative (referat cu deplasarea efectuată și ce s-a rezolvat în acea deplasare).

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, s-au prezentat ordine de deplasare legal întocmite, conținând toate informațiile impuse de legislația în vigoare.

Mai susține acesta că a respectat prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilității nr. 82/1991 și ale Ordinului ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) și lit. e) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificări și completările ulterioare, aplicabile pentru anul 2014, conform căruia:

**“ART. 48**

**Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă**

(...)

**(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;**

(...)

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



Începând cu 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (1), alin. (4) lit. a) și lit. g) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificări și completările ulterioare, conform căruia:

**“ART. 68\*)**

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

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 68<sup>1</sup> și 69.**

(...)

**(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;**

(...)

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

Conform textelor de lege, 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:

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

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

Având în vedere textele de lege citate, raportat la situația prezentată, se reține că pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării în altă localitate.

Ori, domnul X, nu are statut de salariat ci de persoană fizică autorizată - avocat titular, fapt pentru care nu beneficiază de diurnă pe perioada deplasării în altă localitate.

Facem precizarea că, în legislație, diurna poartă numele de indemnizație de delegare de care, beneficiază exclusiv salariații.

Conform art. 44 din Legea nr. 53/2003 privind Codul Muncii, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

Exemplarul 1/4

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

#### **“ART. 44**

**(1) Delegarea poate fi dispusă pentru o perioadă de cel mult 60 de zile calendaristice în 12 luni și se poate prelungi pentru perioade succesive de maximum 60 de zile calendaristice, numai cu acordul salariatului. Refuzul salariatului de prelungire a delegării nu poate constitui motiv pentru sancționarea disciplinară a acestuia.**

**(2) Salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege sau de contractul colectiv de muncă aplicabil.”**

Conform textului de lege, salariatul delegat are dreptul la plata cheltuielilor de transport și cazare, precum și la o indemnizație de delegare, în condițiile prevăzute de lege.

Astfel, diurna este un drept care poate fi acordat oricărui salariat, angajat în baza unui contract de muncă și care merge într-o deplasare în interes de serviciu.

Din documentele existente la dosarul cauzei reise că domnul X a considerat ca deductibile cheltuielile cu diurna din anii 2014 și 2016, având ca documente justificative ordinele de deplasare.

În aceste condiții, în care legislația prevede în mod clar faptul că pentru a fi deduse cheltuielile trebuie să fie justificate prin documente și să fie efectuate pentru salariați pe perioada delegării/detașării în altă localitate, rezultă că în mod legal aceste cheltuieli cu diurna în sumă de S lei din care S lei aferente anului 2014 și S lei aferente anului 2016, au fost considerate ca fiind nedeductibile, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**7. Referitor la cheltuielile cu amenzile judiciare în sumă de S lei aferente anului 2016 cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care cheltuielile cu amenzile judiciare nu sunt deductibile fiscal.**

**În fapt**, pentru anul 2016 organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru suma de S lei reprezentând amenzi judiciare.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, în data de 27.07.2016, s-a emis Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr.X, prin care s-a compensat suma de S lei reprezentând c/v. amenzi judiciare, cu următoarele obligații

S reprezentând impozit pe venit din activități independente;

S lei - reprezentând C.A.S.S.

În consecință, suma de S lei a fost reîncadrată în categoria impozitul pe venit, respectiv contribuției la asigurările sociale de sănătate, fiind scăzută de la calculul acestor obligații. Prin păstrarea încadrării inițiale, ca și amendă judiciară, s-ar realiza o dublare a impozitării.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (7) lit. a), lit. c) și lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform căroră:

**“ART. 68**

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

(...)

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

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

(...)

**c) impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;**

(...)

**f) dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare și penalitățile, datorate autorităților române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor plătite, conform clauzelor din contractele comerciale încheiate cu aceste autorități;”**

Conform textului de lege, nu sunt cheltuieli deductibile:

- sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

- impozitul pe venit datorat potrivit prezentului titlu, inclusiv impozitul pe venitul realizat în străinătate;

- dobânzile/majorările de întârziere, amenzile, sumele sau valoarea bunurilor confiscate ca urmare a încălcării dispozițiilor legale în vigoare și penalitățile, datorate autorităților române/străine, potrivit prevederilor legale, cu excepția celor plătite, conform clauzelor din contractele comerciale încheiate cu aceste autorități.

La dosarul contestației se află anexată Nota privind compensarea obligațiilor fiscale nr. X , emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui- Serviciul Fiscal Municipal Bărlad prin care se compensează suma de S lei reprezentând amenzi judiciare.

Din cele relatate de domnul X, reiese că din suma de S lei s-au compensat următoarele obligații:

S lei reprezentând impozit pe venit din activități independente;

S lei reprezentând C.A.S.S.

Urmare a aspectelor prezentate, reiese că suma de S lei a reprezentat amenzi judiciare, care, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, nu sunt cheltuieli deductibile.

În acest caz, susținerea contestatorului conform căreia suma de S lei a fost reîncadrată în categoria impozitului pe venit, respectiv contribuției la asigurările sociale de sănătate, fiind scăzută de la calculul acestor obligații este eronată, întrucât suma nu a fost reîncadrată, ci doar prin compensare, s-au stins (achitat) obligațiile fiscale datorate, respectiv impozit pe venit și C.A.S.S.

De asemenea, nu se realizează o dublă impozitare întrucât amenda a fost anulată iar suma deja achitată a stins obligațiile fiscale datorate (impozit pe venit și C.A.S.S.) și neachitate la data de 27.07.2016.

Urmare aspectelor prezentate anterior, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru cheltuielile în sumă de S lei aferente anului 2016, fapt pentru care se va respinge contestația pentru această sumă **ca neîntemeiată**.

**8. Referitor la cheltuielile în sumă de S lei din care S aferente achiziției de cărți personale (S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016), S lei aferente achiziției de materialele de construcții în anul 2016 și S lei aferente pieselor auto (S aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S aferente anului 2016) cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli, în condițiile în care contestatorul nu face dovada cu documente că acestea au folosite în interesul activității.**

**În fapt**, în urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de:

- S lei din care S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015 și S lei aferente anului 2016 reprezentând contravaloare cărți personale, spre ex. În căutarea sensului pierdut, Minte de dincolo, Fericirea vine din interior, Războinici lui Hitler, etc.;

- X lei, reprezentând cheltuieli cu materialele de construcții care au fost folosite la locuința proprietate personală, achiziționate, astfel:

- factura nr. X emisă de S.C. X S.R.L reprezentând materiale de construcție (cos fum UNI 20 H = 7 ml = S lei + S TVA;

- factura nr.X emisă S.C. X S.R.L. reprezentând polistiren, diblu pentru Izolație, adeziv, bandă, profil pvc, țesătură fibră = S lei + S lei TVA, factura nr. X tenco sac 50 kg x 5, ceresit 25 kg x 11 buc., folie polietilena 1

pachet x Slei; factura nr. X tenco sac 40 kg x 5 saci, folie polietilenă 2 pachete; etc.

- S lei reprezentând piese auto achiziționate de la:

- S.C. X S.R.L. în sumă de S lei în anul 2014, S lei în anul 2015 și S lei în anul 2016;

- S.C. X S.R.L. în sumă de S lei în anul 2014, S lei în anul 2016.

Motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat în totalitate drept la deducere pentru piesele auto îl reprezintă faptul că, facturile de achiziție nu sunt însoțite de devize sau alte documente + manoperă are să demonstreze că aceste piese au fost montate pe autovehicolul deținut și utilizat în activitatea cabinetului.

Referitor la cheltuielile cu cărțile personale, petentul susține că în acest caz, Cabinetul individual a oferit bunurile de mică valoare cu titlu gratuit în cadrul acțiunilor de protocol sub forma de cărți.

Valoarea fiecărui cadou oferit s-a dorit a avea o valoare mai mică sau egală cu plafonul de S lei, exclusiv TVA, impus de legislația în vigoare. Cadoul a cuprins unul sau mai multe bunuri oferite gratuit. A fost considerată varianta de cadou cea mai adaptată atât la intenția cabinetului de a oferi un mic simbol de apreciere partenerilor de afaceri, cât și la limitele de deductibilitate stabilite de Codul fiscal cu normele de aplicare.

Referitor la cheltuielile cu materialele de construcții, în valoare de X lei aferente anului 2016, prin contestația formulată petentul susține faptul că acestea au fost efectuate în baza contractului de comodat ce prevede schimbarea sediului cabinetului la o altă adresă. Astfel, conform acestui contract de comodat, din suprafața totală a imobilului, o suprafață de 35 mp va fi pusă la dispoziția cabinetului individual în vederea stabilirii sediului social și în vederea prestării de activități specifice.

Aceste cheltuieli au fost justificate prin facturile emise de furnizori, și au fost efectuate în interesul direct al activității, fiind necesar schimbarea sediului cabinetului individual.

**În drept**, art. 48 alin. (1), alin. (4) lit. a) și lit. b) și alin. (7) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aplicabil în anii 2014 și 2015, precizează:

#### **“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.**

(...)

**(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**

(...)

**7) Nu sunt cheltuieli deductibile:**

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

Pct. 37 dat în aplicarea art. 48 din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

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

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

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

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

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

Începând cu 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art. 68 alin. (1), alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, conform cărora:

#### **“ART. 68**

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

**(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de**



venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile art. 69 și 70.

(...)

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

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

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

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

pct. 7 alin. (1) și alin. (4) dat în aplicarea art. 68 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, conform căroră:

“7. (1) Potrivit prevederilor art. 68 din Codul fiscal, în venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum ar fi: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii, și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, inclusiv încasările efectuate în avans care se referă la alte exerciții fiscale, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea. În venitul brut se includ și veniturile încasate ulterior încetării activității independente, pe baza facturilor emise și neîncasate până la încetarea activității.

(...)

(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.”

Astfel, conform textelor de lege, pentru a deduce cheltuielile acestea trebuie să fie efectuate în interesul direct al activității, să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

În ceea ce privește cheltuielile cu cărțile personale, deși petentul susține că acestea au fost oferite cu titlu gratuit în cadrul acțiunilor de protocol, facem precizarea că, în conformitate cu prevederile legale invocate la acest capitol, acestea sunt deductibile **în limita unei cote de 2% din baza de calcul.**

Exemplarul 1/4

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

Page 53 of 77

Ori, din analiza actului de control, reiese faptul că, pentru anii 2014, 2015 și 2016, organele de inspecție fiscală au acordat drept la deducere pentru aceste cheltuieli în limita cotei de 2%, după cum urmează:

Pentru anul 2014, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei;

Pentru anul 2015, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei;

Pentru anul 2016, s-a acordat drept la deducere pentru cheltuielile de protocol în cuantum de S lei, care au fost scăzute din baza de calcul în sumă de S lei.

În acest caz, rezultă că aceste achiziții au fost efectuate peste limita cheltuielilor de protocol, iar în conformitate cu prevederile legale citate anterior, nu sunt deductibile sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

**În ceea ce privește cheltuielile cu materialele de construcții** în justificarea deducerii acestor cheltuieli contestatoarul prezintă doar facturile fiscale, însă acestea nu sunt suficiente pentru a demonstra că respectivele materiale de construcții au fost utilizate la sediul social al cabinetului.

În acest caz se reține că nici organelor de inspecție și nici în susținerea contestației domnul X nu a prezentat devize de lucrări, procese verbale de recepție și alte documente de unde să reiasă că respectivele materiale au fost utilizate pentru sediul social al cabinetului.

**În ceea ce privește piesele auto achiziționate de la S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L.** la dosarul cotestației se află anexate în xerocopie facturile emise de cele 2 societăți reprezentând contravaloare piese auto.

În justificarea acestora, contestatorul nu a prezentat devize de lucrări și alte documente de unde să reiasă valoarea manoperei și faptul că piesele achiziționate pe baza facturilor prezentate au fost folosite pe autovehiculul care deservește cabinetul.

În lipsa acestor documente, nu se poate demonstra că respectivele materialele de construcție și piese auto au fost folosite la sediul social care a făcut obiectul Contractului de comodat și la autovehiculul deținut de cabinet.

Referitor la aceste aspecte, art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

**“ART. 72**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**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**

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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

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

Conform textelor de lege, 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.

Deasemnea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Urmare aspectelor prezentate anterior, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate pentru aceste cheltuieli, fapt pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

**9. Referitor cheltuielile în sumă de S lei (S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015, S lei aferente anului 2016), Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate acestor cheltuieli în condițiile în care contestatorul nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru cheltuielile în sumă de S lei, motivat de următoarele aspecte:

- suma de S lei aferentă anului 2014 reprezintă contravaloare 50% din următoarele bunuri: S lei combină frigorifică, fiind considerat bun de folosință comună, S lei seturi de pahare, S lei bunuri personale;

- suma de S lei aferentă anului 2015 reprezintă cheltuieli cu cazarea la hotel fără a avea documente justificative;
- suma de S lei aferentă anului 2016 reprezintă cheltuieli deplasare ce nu au legătură cu obiectul de activitate (excursie Israel 28.12.2016);
- suma de S lei, aferentă anului 2016 reprezintă cheltuieli dobânzi C.A.S.S. persoană fizică.

Potentul contestă impozitul pe venit aferent neacceptării la deducere a aceste cheltuieli dar nu aduce dovezi și argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

**Art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 269**

**„Forma și conținutul contestației**

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

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

**Art. 276** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

**„(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.**

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

**Pct. 11.1** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;**

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile în sumă de S lei, (S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015, S lei aferente anului 2016), iar petentul contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petentul nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra deductibilitatea cheltuielilor în sumă de S lei (S lei aferente anului 2014, S lei aferente anului 2015, S lei aferente anului 2016), urmează a se respinge **ca nemotivată** contestația formulată cu privire la aceste cheltuieli.

În consecință, având în vedere cele reținute la **cap. III, pct. A 1-9** și anume faptul că pentru cheltuielile în sumă de S lei contestația a fost respinsă ca neîntemeiată, pentru cheltuielile în sumă de S lei contestația a fost respinsă ca nemotivată, iar cheltuielile de protocol în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei au fost admise la deducere, se va respinge contestația pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei**, ( $S \text{ lei} + S \text{ lei} = S \text{ lei} - S \text{ lei} - S \text{ lei} = S \text{ lei} \times 16\% = S$ ) prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă pe numele X, C.N.P. X, ca **neîntemeiată și nemotivată**.

De asemenea, ținând cont de faptul că, pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** aferent unei baze impozabile în sumă de S lei s-a dispus respingerea contestației ca neîntemeiată și nemotivată, iar baza de calcul a impozitului pe venit constituie și bază de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, rezultă că se va respinge contestația și pentru suma de **S lei** reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate, **ca neîntemeiată și nemotivată**.

**B. 1. Referitor la TVA în sumă de S lei din care S lei aferentă achiziției de combustibil și S lei aferentă achiziției de piese auto,**

Exemplarul 1/4

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

**stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui pe numele Cabinet de avocat X, C.I.F.X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat deductibilitate integrală a TVA în condițiile în care petentul nu demonstrează că autoturismul a fost folosit exclusiv în interesul activității.**

**În fapt**, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru 50% din TVA aferentă achiziției de combustibil și piese auto, în condițiile în care TVA aferentă a fost considerată de contestator ca fiind deductibilă în cuantum de 100%.

În ceea ce privește achiziția de combustibil, pentru perioada anilor 2013-2016 nu s-a acordat drept la deducerea TVA, astfel:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016;
- S lei pentru anul 2017;
- S lei pentru anul 2018.

În ceea ce privește achiziția de piese de schimb pentru perioada anilor 2013-2016 nu s-a acordat drept la deducerea TVA, astfel:

- S lei pentru anul 2013;
- S lei pentru anul 2014;
- S lei pentru anul 2015;
- S lei pentru anul 2016;
- S lei pentru anul 2017;
- S lei pentru anul 2018.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2), art. 146 alin. (1) lit. a) și art. 145<sup>1</sup> din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada anilor 2013-2015, care prevede:

**„Art. 145**

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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:**

**1.operațiuni taxabile;**



## **ART. 146**

### **Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

## **ART. 145<sup>1</sup>**

### **Limitări speciale ale dreptului de deducere**

(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.”

Pct. 45<sup>1</sup> din Hotărârea Guvernului nr. 44 din 22 ianuarie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, precizează:

„(...)

**45<sup>1</sup>. (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> 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.**

**(5) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului,**

Exemplarul 1/4

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

închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147<sup>1</sup> 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) (...) Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145<sup>1</sup> 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 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

(...)

(9) Incadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> 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

Exemplarul 1/4

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

organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145<sup>1</sup> 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.”

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit. a) și art. 298 alin. (1) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„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**

**Limitări speciale ale dreptului de deducere**

**(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.”**

Pct. 68 din Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 din 6 ianuarie 2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, precizează:

**“68. (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.**

Exemplarul 1/4

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

(2) 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) (...) 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.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 298 din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele

Exemplarul 1/4

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

**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. 298 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.”**

Conform textelor de lege, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

Prin excepție, se limitează la 50% dreptul de deducere 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.

Prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieți 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.

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.

Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, 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

Exemplarul 1/4

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



activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere 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.

Prin limitarea la 50% a dreptului de deducere 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 - 147<sup>1</sup> din Codul fiscal.

Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de 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. 145<sup>1</sup> 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.

Referitor la aceste aspecte, la dosarul contestației se află anexate în xerocopie ordine de deplasare (delegație) emise în perioada 2014-2016, la care sunt anexate bonuri fiscale de combustibil.

În ceea ce privește acordarea deductibilității integrale la calculul TVA, textele de lege precizează că 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.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, reiese că domnul X a depus în justificarea deducerii TVA doar ordine de deplasare, fără a prezenta nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației, foi de parcurs.

Referitor la formularul ordin de deplasare, Ordinul ministrului economiei și finanțelor nr. 3512/2008 privind documentele financiare-contabile, aplicabil în perioada 2014-2015, precizează:

**“5. Conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului este următorul:**

- denumirea unității;
- denumirea și numărul formularului;
- numele, prenumele și funcția persoanei delegate; scopul, destinația și durata deplasării; ștampila unității; semnătura conducătorului unității; data;
- data (ziua, luna, anul, ora) sosirii și plecării în/din delegație;



- ziua și ora plecării; ziua și ora sosirii; data depunerii decontului; penalizări calculate; avans spre decontare;  
- cheltuieli efectuate: felul actului și emitentul, numărul și data actului, suma;  
- numărul și data documentului pentru restituirea diferenței; diferența de primit/restituit;  
- semnături: conducătorul unității; controlul financiar preventiv, persoana care verifică decontul, șeful de compartiment, după caz; titularul de avans.”

Pentru anul 2016 sunt aplicabile prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 2634/2015 din 5 noiembrie 2015 privind documentele financiar contabile, conform cărora:

“Ordinul de deplasare (delegație) servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea pe teritoriul țării;  
- document pentru decontarea cheltuielilor efectuate;  
- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;  
- document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Ordinul de deplasare (delegație) se întocmește pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar. În cazul în care la decontarea avansului suma cheltuielilor efectuate este mai mare decât avansul primit, pentru diferența de primit de către titularul de avans se întocmește Dispoziție de plată către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care, la decontare, sumele privind cheltuielile efective sunt mai mici decât avansul primit, diferența de restituit de către titularul de avans se depune la casierie pe bază de Dispoziție de încasare către casierie (cod 14-4-4).”

Din analiza ordinelor de deplasare anexate la dosarul cauzei rezultă că acestea, la rubrica “*este delegat pentru*” sunt sumar completate doar cu denumirea unor unități de ex. Judecătoria Bacău, Tribunalul Bacău, Curtea de Apel Bacău, Baroul Vaslui, etc.

Ori, în conformitate cu prevederile legale citate anterior, ordinul de deplasare are un conținut minim obligatoriu care cuprinde și **scopul, destinația și durata deplasării**.

Prin contestația formulată petentul susține faptul că, cheltuielile cu combustibilul înregistrate de cabinet sunt cheltuieli exclusiv în scopul desfășurării activității, însoțind ordinele de deplasare legal întocmite.

Față de acest aspect, facem precizarea că, în susținerea celor afirmate, contestatorul nu depune documente de unde să reiasă numărul de km aflați la bordul autovehiculului și un centralizator cu nr.de km parcursi în scopul activității, justificați cu ordine de deplasare, foi de parcurs și bonuri de combustibil.

În conformitate cu prevederile legale citate anterior, dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a TVA aferentă achiziției de combustibil și piesele de schimb.

În cazul de față, pe toată perioada supusă inspecției fiscale, contestatorul nu a întocmit foi de parcurs pentru justificarea consumurilor de carburanți achiziționați și a utilizării autovehiculului numai în scopul desfășurării activității economice.

Ori, în virtutea dreptului de apreciere a stării fiscale reale, echipa de inspecție fiscală a constatat că autovehiculul a fost utilizat, fie ocazional, fie de o manieră continuă și în interes personal.

În aceste condiții, contestatorul nu face dovada că autoturismul a fost folosit exclusiv în interesul activității, revenind în sarcina acestuia de a demonstra acest aspect.

Prin Referatul nr. X, cu propuneri de soluționare a contestației, organele de inspecție fiscală precizează faptul că *“domnul avocat nu a prezentat nici o foaie de parcurs în care să fie menționați numărul de kilometri de la bordul auto (la început de an-sfârșit de an) și cum justifică folosința exclusivă în interesul Cabinetului. Echipa de inspecție fiscală din totalul bonurilor de carburant a stabilit cheltuielă deductibilă din punct de vedere fiscal 50%, adică 50% din următoarele sume: 2013-S lei, 2014-S lei, 2015-S lei, 2016-S lei.”*

Jurisprudența Curții Europene de Justiție recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept și anume la paragraful nr.23 din Cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful nr.24 din Cauza C-268/83 ROMPELMAN, unde Curtea a statuat că este obligația persoanei care solicită deducerea taxei să demonstreze că sunt îndeplinite condițiile legale pentru acordarea deducerii.

Mai mult, prin Decizia nr.X Înalta Curte de Casație și Justiție a reținut faptul că *„efectuarea corespunzătoare a serviciului trebuie probată, căci legiuitorul a conceput dreptul de deducere nu ca pe o ficțiune, folosirea sintagmei serviciul să fie prestat, implică prezentarea dovezilor de prestare a realității serviciilor prestate”*.

Având în vedere aspectele prezentate precum și textele de lege citate, se reține că mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru 50% din TVA aferentă achiziției de combustibil și

Exemplarul 1/4

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

piesele de schimb, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru TVA în sumă de **S lei ca neîntemeiată**.

**B.2 Referitor la TVA în sumă de S lei (S lei stabilită suplimentar - S lei acordată în favoarea contribuabilului) stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui pe numele Cabinet de avocat X, C.I.F.X, cauza supusă soluționării este dacă organele de inspecție fiscală în mod legal nu au acordat deductibilitate în condițiile în care petentul nu demonstrează că respectivele achiziții au fost efectuate în scopul operațiunilor taxabile.**

**În fapt**, pentru perioada verificată, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA după cum urmează:

- în sumă de S lei reprezentând de piese auto achiziționate de la S.C. X S.R.L. (S lei în anul 2013, S lei în anul 2015 și S lei în anul 2016);
- în sumă de S lei aferentă achiziției de piese auto de la S.C. X S.R.L. în anul 2017.

Motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere îl reprezintă faptul că, facturile de achiziție nu sunt însoțite de devize sau alte documente inclusiv cu manopere care să demonstreze că aceste piese au fost montate pe autovehicolul deținut și utilizat în activitatea cabinetului.

- în sumă de S lei reprezentând cărți personale achiziționate în anul 2014 și care nu au legătură cu activitatea cabinetului;
- în sumă de S lei reprezentând masă servită la restaurant X Iași, în anul 2016, pe bază de bon fiscal;
- în sumă de S lei reprezentând materiale de construcții achiziționate în anul 2016 din S.C. X S.R.L.

Motivul pentru care organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere îl reprezintă faptul că, facturile de achiziție nu sunt însoțite de devize sau alte documente inclusiv cu manopere care să demonstreze că respectivele materiale de construcții au fost folosite în cadrul cabinetului.

Deasemenea, s-a acordat deductibilitate pentru TVA în sumă de S lei aferentă cheltuielilor de protocol în sumă de S lei. (S lei + S lei + S lei + S lei = S lei - S lei = S lei.

**În drept**, în speță sunt aplicabile prevederile art. 145 alin. (1) și alin. (2) precum și art. 146 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în forma aplicabilă în perioada 2013-2015, care prevede:

**„Art. 145**

**Sfera de aplicare a dreptului de deducere**

**(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:**

**1. operațiuni taxabile;**

**ART. 146**

**Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Astfel, potrivit acestor prevederi legale se reține faptul că o persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155.

Începând cu data de 01.01.2016, sunt aplicabile prevederile art.297 alin.(4) lit. a) și art. 299 alin.(1) lit. a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

**„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. 299 - Condiții de exercitare a dreptului de deducere**

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

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

Exemplarul 1/4

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

**impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.319, precum și dovada plății în cazul achizițiilor efectuate de către persoanele impozabile care aplică sistemul TVA la încasare, respectiv de către persoanele impozabile care achiziționează bunuri/servicii de la persoane impozabile în perioada în care aplică sistemul TVA la încasare;(…)”**

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține, totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.319 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptul de deducere al taxei pe valoarea adăugată; contestatorul trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

**În ceea ce privește piesele auto achiziționate de la S.C. X S.R.L. și S.C. X S.R.L. precum și materialele de construcție achiziționate din S.C. X S.R.L., la dosarul cotestației se află anexate în xerocopie facturile emise de respectivii furnizori.**

În susținerea contestației petentul aduce ca argument faptul că a făcut dovada deținerii și a prezentat organului de inspecție fiscală facturile emise de furnizori pentru reparații auto și piese de schimb pentru autoturisme, facturi legal întocmite care au cuprins toate informațiile necesare.

În ceea ce privește materialele de construcții, petentul susține că aceste cheltuieli au fost justificate prin facturile emise de furnizori și au fost efectuate în interesul direct al activității, fiind necesară schimbarea sediului cabinetului individual.

Referitor la aceste aspecte, facem precizarea că, în justificarea acestora, contestatorul nu a prezentat devize de lucrări și alte documente de unde să reiasă valoarea manoperei și faptul că piesele achiziționate pe baza facturilor prezentate au fost folosite pe autovehiculul care deserveste cabinetul iar în ceea ce privește materialele de construcție acestea au fost folosite la sediul cabinetului.

Pentru a demonstra faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate pentru veniturile impozabile, contestatorul trebuia să prezinte contractele

încheiate cu prestatorii de servicii, care să conțină termene de execuție, serviciile prestate și tarifele practicate.

Se reține că potrivit doctrinei, bunurile și serviciile pot fi ușor dovedite ca având legătură cu activitatea contribuabilului, iar dispoziția legiutorului este justificată în sensul că natura bunurilor achiziționate și a serviciilor contractate trebuie să fie în acord cu specificul activității, în caz contrar nemaifiind îndeplinit criteriul efectuării cheltuielilor în scopul obținerii de venituri, criteriul fundamental al deductibilității.

Or, 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, este aceea că sarcina probei revine contestatorului.

**În ceea ce privește cheltuielile cu cărțile personale și masa servită la restaurant,** petentul susține că acestea au fost oferite cu titlu gratuit în cadrul acțiunilor de protocol. Valoarea fiecărui cadou oferit s-a dorit a avea o valoare mai mică sau egală cu plafonul de S lei, exclusiv TVA, impus de legislația în vigoare. Cadoul a cuprins unul sau mai multe bunuri oferite gratuit.

Mai susține contestatorul că pentru o masă la un restaurant, dacă a fost achitată în scopul afacerii, TVA-ul este deductibil, mesele de afaceri fiind impuse de necesități obiective, generatoare de venituri impozabile.

Față de aceste susțineri, facem precizarea că, în susținerea contestației contestatorul nu prezintă nici un document sau o situație centralizată cu aceste cadouri, cum au fost distribuite/acordate, la câte persoane, valoarea cadoului pentru fiecare persoană, perioada acordării acestora.

Referitor la aceste aspecte, art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

**“ART. 72**

**Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile**

**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**

**Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale**

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



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

Conform textelor de lege, 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.

Deasemnea, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Din analiza actului de control, reiese faptul că, pentru anii 2014, 2015 și 2016, organele de inspecție fiscală au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, aferentă cheltuielilor de protocol în cuantum de S lei.

Având în vedere aspectele prezentate precum și textele de lege citate, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA aferentă diverselor achiziții efectuate, fapt pentru care se va respinge contestația formulată pentru TVA în sumă de **S lei** (S lei - S lei) **ca neîntemeiată.**

**B.3 Referitor TVA în sumă de S lei stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui pe numele Cabinet de avocat X, C.I.F.X, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat deductibilitate în condițiile în care contestatorul nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.**

**În fapt**, în urma inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală nu au acordat drept la deducere pentru TVA în sumă de S lei, motivat de următoarele aspecte:

- suma de S lei pentru anul 2014 este aferentă diverselor achiziții personale care nu sunt în folosul activității;

- suma de S lei pentru anul 2014 este aferentă achiziției unei combine frigorifice, fiind considerată bun de folosință mixtă și limitată deducerea la 50%;

- suma de S lei pentru anul 2015, S lei pentru anul 2016 și S lei pentru anul 2017 este aferentă achiziției de materiale personale care nu au legătură cu activitatea firmei;

- suma de S lei pentru anul 2015 este aferentă diverselor achiziții din S.C. X S.R.L.

Exemplarul 1/4

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

- suma de S lei pentru anul 2016 este aferentă diverselor achiziții pe bază de bon fiscal;
- suma de S lei pentru anul 2016 este aferentă unor cheltuieli efectuate pe bază de bon fiscal;
- suma de S lei pentru anul 2016 este aferentă achiziției unui coș de fum care nu are legătură cu activitatea firmei;
- suma de S lei pentru anul 2017 este aferentă achiziției de materiale de construcții pentru care contestatorul nu prezintă documente justificative;
- suma de S lei pentru anul 2018 este aferentă unor cheltuieli nedeductibile.

Petentul contestă TVA aferentă neacceptării la deducere a aceste cheltuieli dar nu aduce dovezi și argumente prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

**În drept**, sunt aplicabile prevederile:

**Art. 269** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

**ART. 269**

**„Forma și conținutul contestației**

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

[...]

**c) motivele de fapt și de drept;**

**d) dovezile pe care se întemeiază;**

[...]”.

Potrivit acestui text de lege, în cuprinsul unei contestații trebuie să se regăsească motivele de fapt și de drept, precum și dovezile pe care se întemeiază.

**Art. 276** din actul normativ mai sus menționat prevede că:

**„(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.**

[...]”.

Rezultă din acest text de lege că organele competente în soluționarea contestațiilor analizează susținerile părților, dispozițiile legale invocate de acestea și documentele existente la dosarul cauzei, iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

**Pct. 11.1** din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru

Exemplarul 1/4

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

aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prevede:

**„11. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 279 din Codul de procedură fiscală - Soluții asupra contestației**

**11.1. Contestația poate fi respinsă ca:**

[...]

**b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației;**

[...]”.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că, în urma inspecției fiscale efectuate, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de S lei, iar petentul contestă această sumă, dar nu aduce dovezi și argumente care să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Argumentele aduse sunt aferente celorlalte capete de cerere analizate prin prezenta decizie de soluționare.

Având în vedere că petentul nu depune documente și nu aduce argumente pentru a demonstra deductibilitatea TVA în sumă de S lei urmează a se respinge **ca nemotivată** contestația formulată cu privire la la acest capăt de cerere.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor legale invocate și în baza art. 279 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare și în baza Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

## **DECIDE:**

**1. Respingerea ca neîntemeiată și nemotivată a contestației** formulate de domnul **X**, reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X, mun. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea

de inspecție fiscală, pe numele **X**, C.N.P. X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând:

S lei - impozit pe venit;

S lei - contribuție de asigurări sociale de sănătate.

2. **Respingerea ca neîntemeiată** a contestației formulate de domnul **X**, reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X, mun. Iași**, împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală, pe numele **Cabinet de avocat X**, C.I.F. X, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA.

3. **Respingerea ca nemotivată** a contestației formulate de domnul **X**, reprezentant al **Cabinetului individual de avocatură X, mun. Iași** împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. VSG-AIF X emisă de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Activitatea de inspecție fiscală, pe numele **Cabinet de avocat X**, C.I.F. X în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X, cu privire la suma de **S lei**, reprezentând TVA.

În conformitate cu prevederile art. 273 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, prezenta decizie de soluționare a contestației, este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare, la instanța judecătorească competentă.

