

DECIZIA nr.504 din 2017
privind soluționarea contestației formulate de
domnul X în nume propriu
și în numele Biroului Executor Judecătoresc X,
cu domiciliul fiscal în București, str. X,
înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București prin Serviciul soluționare contestații 2 a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice X – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice X, cu adresa nr. DJG_AIF-..., înregistrată la D.G.R.F.P.B. sub nr. ..., cu privire la contestația formulată de domnul X în nume propriu și în numele Biroului Executor Judecătoresc X.

Obiectul contestației nr..., transmisă prin poștă la data de **20.06.2017** și înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice .. sub nr. DJG_REG-..., completată cu adresa transmisă prin poștă la data de 24.07.2017 înregistrată la DGRFPB sub nr. ..., îl constituie următoarele decizii de impunere, emise de AJFP ... în baza Raportului de inspecție fiscală nr. DJG_AIF-..., comunicate în data de **07.05.2017**, :

- Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-...**, prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de ... lei, precum și impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii în sumă totală de ... lei;

- Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-...**, prin care s-au stabilit următoarele:

- impozit pe venitul net anual suplimentar aferent anilor 2012 - 2015, în sumă totală de ... lei (...+...+...+...);
- Contribuții sociale de sănătate pentru veniturile din activități independente în sumă totală de ... lei;
- Contribuții sociale de stat (pensii) pentru veniturile din activități independente în sumă totală de .. lei.

Prin contestația formulată domnul X contestă în parte deciziile de impunere nr. DJG_AIF-... și nr. DJG_AIF-... pentru următoarele sume :

- ... lei impozit pe venitul anual suplimentar ;
- ... lei TVA de plată.
- ... lei total sume contestate.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 268 alin. (1), art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (1) și alin. (2) lit. a) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București este investită să soluționeze contestația formulată de domnul X în nume propriu și în numele Biroului Executor Judecătoresc X.

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

I. Biroul Executor Judecătoresc X contestă în parte măsurile dispuse cu privire la stabilirea bazelor impozabile aferente TVA și impozitului pe venitul anual, înscrise în deciziile de impunere, arătând în susținerea contestației următoarele motive:

1. Referitor la măsurile dispuse prin Decizia nr. DJG-AIF ..., **contestă impozitul pe venitul anual suplimentar în sumă de ... lei**, considerând că organele de inspecție fiscală în mod netemeinic și nelegal au anulat dreptul de deducere la calculul impozitului pe venit a următoarelor cheltuieli:

Pentru anul 2012 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând:

- ... lei - 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul aferente mijlocului auto aparținând BEJ X, utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;
- .. lei - cheltuieli cu reparațiile aferente mijlocului auto aparținând BEJ X, utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;

Ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de... lei, contestă diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de ... lei.

Pentru anul 2013 - cheltuieli în sumă de ... lei reprezentând:

- /. lei - 50% din cheltuielile cu reparațiile aferente mijlocului auto;
- .. lei - cheltuieli cu asigurarea autoturismului;
- .. lei - 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul aferente mijlocului auto aparținând BEJ X, utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;
- .. lei - TVA deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012-31.12.2013;
- .. lei - cheltuieli aferente bunurilor achiziționate achitate cu cardul bancar, a căror justificare se face prin documente care atestă intrarea în gestiune a acestora, conform Ghidului privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice potrivit OUG 34/2009 emis de Ministerul Finanțelor Publice.

Ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de .. lei, contestă diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de .. lei.

Pentru anul 2014 - cheltuieli în sumă de .. lei reprezentând:

- ..lei - cheltuieli cu reparațiile aferente mijlocului auto;
- .. lei - 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul aferente mijlocului auto aparținând BEJ X, utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;
- .. lei - TVA deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012-31.12.2013;
- .. lei - cheltuieli aferente unor bunuri achiziționate achitate cu card bancar, a căror justificare se face prin documente care atestă intrarea în gestiune a acestora, conform Ghidului privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice potrivit OUG 34/2009 emis de Ministerul Finanțelor Publice.

Ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de .. lei, contestă diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de .. lei.

Pentru anul 2015 - cheltuieli în sumă de . lei reprezentând:

- .lei - 50% din cheltuielile cu reparațiile aferente mijlocului auto;
- . lei - 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul aferente mijlocului auto aparținând BEJ X, utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;
- . lei - TVA deductibilă aferentă perioadei 01.01.2012-31.12.2013;
- . lei - cheltuieli aferente unor bunuri achiziționate achitate cu card bancar, a căror justificare se face prin documente care atestă intrarea în gestiune a acestora, conform Ghidului privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice potrivit OUG 34/2009 emis de Ministerul Finanțelor Publice.

Ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de .. lei, contestă diferența suplimentară de impozit pe venit în sumă de .. lei.

De asemenea, contestatarul susține că ridicările în numerar în anul 2014 și 2015 în sumă de .. lei, respectiv suma de .. lei nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor

nedeductibile din punct de vedere fiscal considerând că modul de utilizare a banilor pentru o persoană fizică autorizată este diferit de societățile comerciale care răspund în limita patrimoniului, fiind obligate să justifice transferurile.

2. Referitor la măsurile dispuse prin Decizia nr. DJG-AIF .., privind anularea dreptului de deducere a TVA aferentă unor achiziții, **contestă TVA de plată în sumă de ..lei**, (an 2013 - ..lei, an 2014 - .. lei, an 2015 - .. lei, an 2016 - .. lei) aferentă unor achiziții destinate necesităților desfășurării activității, precum și datorită limitării deductibilității TVA aferentă cheltuielilor mijlocului auto, susține următoarele:

- **cu privire la limitarea deductibilității TVA** aferentă întreținerii și funcționării mijlocului auto, consideră că organele fiscale au aplicat în mod eronat prevederile art. 48 alin. (7) din Legea nr. 571/2003 și pct. 39¹ din Normele metodologice, acesta fiind folosit exclusiv în scopul desfășurării activității și deține documente justificative care atestă realitatea cheltuielilor aferente. În acest sens, contestatarul invocă principiul neutralității TVA degajat de jurisprudența CJUE;

- organele de inspecție fiscală au dispus anularea dreptului de deducere a cheltuielilor aferente unor achiziții efectuate în scopul desfășurării activității, pe motiv că au fost achitate prin card bancar/cont bancar, iar bonurile fiscale nu îndeplinesc condițiile prevăzute la art.155 alin. (11), alin. (12), alin. (19) și alin. (20) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevederi care se referă exclusiv la condițiile de exercitare a dreptului de deducere a TVA și nicidecum la condițiile de exercitare a deductibilității cheltuielilor. În susținere invoca Ghidul practic privind reflectarea în contabilitate a unor operațiuni economice prevăzute de OUG 34/2009 elaborat de Ministerul Finanțelor Publice;

- **cu privire la anularea dreptului de deducere a cheltuielilor reprezentând TVA deductibilă** aferentă achizițiilor efectuate în perioada 2013 - 2016, contestatarul arată că modalitatea de calcul a TVA a fost soluționată de Comisia Fiscală Centrală prin Decizia nr. 6/2014 aprobată prin OMFP nr. 1820/2014, în sensul că procedura instituită nu face nicio referire la tratamentul contabil sau/și fiscal, ulterior, al sumelor admise la deducerea TVA.

În concluzie, solicită anularea în parte a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-..** și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-...**

De asemenea, solicită suspendarea măsurilor de executare silită, precum și suspendarea executării silită/eșalonare la plată pentru sumele reprezentând obligații fiscale.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .. au efectuat inspecția fiscală la Birou Executor Judecătoresc X având ca obiect verificarea legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabil, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, verificarea sau stabilirea, după caz, a bazelor de impunere, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată și a accesoriilor aferente acestora.

În baza constatărilor ce au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. DJG_AIF-..., AJFP .. a emis următoarele decizii de impunere :

1. Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-...**, prin care s-a stabilit o taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .. lei,

precum și impozit pe salarii și contribuții sociale obligatorii în sumă totală de **.lei**, pe perioada 01.11.2013 - 30.09.2016;

2. Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-..**, prin care s-au stabilit următoarele:

- impozit pe venitul net anual suplimentar aferent anilor 2012 - 2015, în sumă totală de **.. lei** (..+..+..+..);
- Contribuții sociale de sănătate pentru veniturile din activități independente în sumă totală de **.. lei**;
- Contribuții sociale de stat (pensii) pentru veniturile din activități independente în sumă totală de **.. lei**.

III. Față de constatările organelor fiscale, susținerile contestatarului, reglementările legale în vigoare pentru perioada analizată și documentele existente în dosarul cauzei se rețin următoarele :

Biroul Executorului Judecătoresc X își desfășoară activitatea în baza Ordinului Ministrului Justiției nr. .. din 17.02.2012, având sediul în București, str..., conform Avizului nr... eliberat de Camera Executorilor Judecătorești București.

Contribuabilul este înregistrat în scopuri de taxă pe valoarea adăugată începând cu data de **01.03.2016**.

Obligațiile fiscale și perioadele care au făcut obiectul inspecției fiscale au fost următoarele:

- impozitul pe venit pentru perioada 31.05.2012-31.12.2015;
- taxa pe valoarea adăugată pentru perioada 31.05.2012-30.09.2016;
- contribuția la bugetul asigurărilor sociale de sănătate pentru perioada 31.05.2012-31.12.2015;
- contribuții asigurări sociale (pensii) pentru perioada 31.05.2012-31.12.2015,
- alte contribuții față de bugetul consolidat al statului pentru perioada 31.05.2012-31.12.2015.

3.1 Cu privire la Decizia de impunere nr. DJG AIF-.. privind impozitul pe venitul net anual stabilit suplimentar:

Cauza supusă soluționării este dacă susținerile contestatorului în privința deductibilității cheltuielilor neadmise la deducere de organele de inspecție fiscală la calculul impozitului pe venit, pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației, în condițiile în care acestea nu reflectă situația de fapt stabilită și nu sunt susținute de dovezi.

În fapt, prin decizia de impunere nr. **DJG_AIF-..**, emisă în baza raportului de inspecție fiscală nr. **DGJ_AIF-..**, **AJFP ..** a stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă totală de **.. lei**, din care contribuabilul contestă suma de **.. lei**, astfel:

Pentru anul 2012:

- **..lei** = diferența de impozit pe venit în plus;
din care contribuabilul contestă numai diferența de impozit pe venit în plus în sumă de **.. lei**;

Pentru anul 2013:

- **..lei** = diferența de impozit pe venit în plus;
din care contribuabilul contestă numai diferența de impozit pe venit în plus în sumă de **.. lei**;

Pentru anul 2014:

- .. lei = diferența de impozit pe venit în plus;
din care contribuabilul contestă numai diferența de impozit pe venit în plus în sumă de .. lei;

Pentru anul 2015:

- .. lei = diferența de impozit pe venit în plus;
din care contribuabilul contestă numai diferența de impozit pe venit în plus în sumă de .. lei.

Contestatorul indică anumite cheltuieli neadmise la deducere, arătând în opinia sa care este motivul pentru care organele fiscale nu au admis deducerea, pentru care susține că are drept de deducere, formulând sau nu argumente privind natura cheltuielilor și dreptul său de deducere. Sintetizând motivele pentru care organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor deduse de contribuabil ce au fost contestate, rezultă următoarea situație:

TIP CHELTUIALA	An 2012 -lei-	An 2013 -lei-	An 2014 -lei-	An 2015 -lei-	TOTAL
50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul	.				
cheltuieli cu reparațiile aferente mijlocului auto	.				
cheltuieli cu asigurarea autoturismului		.			
cheltuieli aferente bunurilor achiziționate achitate cu cardul bancar pentru care nu s-au prezentat facturi		.			
Plăți efectuate cu bonurile fiscale nr.2 și nr.55			.		
TVA deductibilă		.			
TOTAL	.				

De asemenea, contestatarul susține că ridicările în numerar în anii 2014 și 2015 în sumă de .. lei, respectiv suma de .. lei nu pot fi încadrate în categoria cheltuielilor nedeductibile din punct de vedere fiscal pe motiv că modul de utilizare a banilor pentru o persoană fizică autorizată este diferit de societățile comerciale care răspund în limita patrimoniului, fiind obligate să justifice transferurile. Cu privire la ridicările de numerar, contestatorul nu contestă impozitul pe venit aferent.

În drept, în soluționarea cauzei sunt aplicabile prevederile art. 269 alin. (1) lit. d) și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră:

„Art. 269 Forma și conținutul contestației

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază; ”

“Art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, care stipulează:

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

Din dispozițiile legale citate mai sus, se reține că, contestatarul trebuie să menționeze atât motivele de fapt cât și de drept, **precum și dovezile pe care se întemeiază acestea, să anexeze contestației înscrisurile doveditoare**, organul de soluționare analizând contestația și în funcție **documentele existente la dosarul cauzei**.

Prin urmare se vor analiza susținerile contestatarului în contradictoriu cu motivele organelor fiscale, coroborat cu dovezile (înscrisurile) aflate în dosarul contestației.

1. Cu privire la limitarea la 50% a dreptul de deducere a cheltuielilor cu combustibilul și cheltuielile cu reparațiile aferente mijlocului auto și asigurarea CASCO, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea sumei de .. lei (..lei + .. lei + .. lei), întrucât contribuabilul nu a făcut dovada utilizării exclusive în scopul desfășurării activității autoturismul din dotare.

Contestatorul a înregistrat și evidențiat la cheltuieli întreaga valoare a combustibililor achiziționați, a reparațiilor auto și a asigurării CASCO, considerând cheltuieli deductibile întreaga sumă. În contestație susține că în condițiile în care deține documentele justificative care atestă realitatea cheltuielilor aferente, măsura privind limitarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a TVA aferente întreținerii și funcționării este nelegală.

Organele de inspecție fiscală au arătat că au solicitat domnului X informații și documente, atât în timpul inspecției fiscale, cât și prin Nota explicativă din data de 22.03.2017, dacă au fost întocmite foi de parcurs, ordine de deplasare, privind utilizarea exclusivă a autoturismului în scopul desfășurării activității, însă domnul X nu a făcut precizări și nu a prezentat documente justificative cu privire la aceste aspecte.

Potrivit prevederilor Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Normelor metodologice aprobate prin HG nr. 44/2004, pe perioada supusă inspecției fiscale:

Codul fiscal:

“Art. 48 – (4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...);

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

[...]

“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;”

Normele metodologice:

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

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”

Norme metodologice art. 48:

“39¹. (1) În sensul prevederilor art. 48 alin. (7) lit. 1¹) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45¹ din normele metodologice date în aplicarea art. 145¹ din Codul fiscal din titlul VI «Taxa pe valoarea adăugată».

(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, rovinia 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.**”

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

„**43.** Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(...);

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

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

Totodată, *legiuitorul a stabilit anumite categorii de cheltuieli pentru care se acordă deductibilitate limitată, **cu condiția ca acestea să fie efectuate în scopul afacerii.***

Aceleasi prevederi se regăsesc și în Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin OMFP nr.1040/2004.

Din prevederile legale arătate anterior rezultă, ca regulă generală, că deducerea cheltuielilor de exploatare a autoturismelor ce nu sunt utilizate exclusiv în scopul afacerii a fost limitată la 50%, din valoarea acestora, în perioada 01.07.2012 - 31.12.2015.

Excepțiile de la regula expusă anterior, pentru care se poate admite deducerea integrală, se aplică funcție de informațiile și documentele întocmite de fiecare contribuabil, între care se enumeră **foaia de parcurs** completată cu datele prevăzute de lege.

Sușinerile contestatorului sunt că autoturismul a fost utilizat exclusiv în scopul afacerii, dar nu sunt însoțite de nici o dovada obiectivă care să ateste încadrarea în excepțiile invocate, fiind astfel simple afirmații nesușținute de dovezi. Pe de altă parte

din mențiunile cuprinse în Raportul de inspecție fiscală nr. DJG_AIF-., rezultă ca executorul judecătoresc își are domiciliul la sediul profesional, prin urmare de la și către locul său de muncă de la sediul profesional nu se impune utilizarea vreunui mijloc de transport.

Față de dispozițiile legale de mai sus, raportat la constatările inspecției fiscale și la documentele existente în dosarul cauzei nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile contestatarului, în condițiile în care nu a depus documente din care să rezulte că îndeplinește condițiile legale privind deductibilitatea cheltuielilor în cotă de 100% pentru consumul de combustibil auto și alte cheltuieli legate de autoturismul din dotare, în perioada 01.01.2012–31.12.2015, în lipsa foilor de parcurs, în conformitate cu prevederile Codului fiscal și Normelor metodologice de aplicare.

Or, așa cum s-a reținut anterior, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe venit persoana fizică autorizată trebuie să dovedească efectuarea cheltuielilor în interesul direct al activității și în scopul desfășurării afacerii, și să fie justificate cu documente legal întocmite.

Întrucât, contribuabilul nu a depus niciun document din care să rezulte o altă situație de fapt decât cea stabilită de inspecția fiscală cu privire la suma contestată, deși i-au fost solicitate în cadrul inspecției fiscale, întrucât potrivit art. 269 din Codul de procedură fiscală avea această posibilitate, se reține că în mod corect organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar impozit pe venit ca urmare a neacordării deductibilității fiscale a cheltuielilor privind consumul de combustibil auto și alte cheltuieli legate de folosința autoturismului.

2. Pentru cheltuielile aferente bunurilor achiziționate achitate cu cardul bancar și pentru care nu s-au prezentat facturi fiscale, în sumă totală de ..lei (..+ ... + ..) deduse în baza extraselor de cont în care erau evidențiate plățile către diverși furnizori, s-a arătat de organele de inspecție fiscală că acestea nu constituie un document justificativ nefiind prezentate facturi sau bonuri fiscale care să îndeplinească condițiile de factură simplificată potrivit art.155 alin. (11), alin. (12), alin. (19) și alin. (20) din Codul fiscal,

Potrivit Normei metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F.P. nr.1040/2004:

”A. Dispoziții generale

13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un **document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă**, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. **Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale**, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- **denumirea documentului;**
- **numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;**
- **numărul documentului și data întocmirii acestuia;**
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- **conținutul operațiunii economico-financiare**, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;

- **datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;**

- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

16. Documentele provenite din relațiile de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pot fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă numai în cazurile în care se face dovada intrării în patrimoniu a bunurilor respective, prin întocmirea Borderoului de achiziție (cod 14-4-13) sau a Notei de recepție și constatare de diferențe (cod 14-3-1/A), după caz, și a plății acestora pe bază de Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4).

În cazul în care documentele respective se referă la cheltuieli pentru prestări de servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de normă de venit, pentru a fi înregistrate în evidența contabilă în partidă simplă a contribuabililor prevăzuți la pct. 1, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenții, întocmite în acest scop în conformitate cu reglementările legale în vigoare, și Dispoziție de plată-încasare către casierie (cod 14-4-4)."

"II. Organizarea evidentei contabile in partida simpla

38. [...] In relatiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligati, pentru sumele incasate atat pe baza de chitanta, bon fiscal etc., cat si prin banca, sa intocmeasca factura.

In relatiile cu persoanele fizice contribuabilii sunt obligati, pentru sumele incasate prin banca, sa intocmeasca factura.

Platitorii de taxa pe valoarea adaugata vor intocmi factura fiscala in conformitate cu prevederile Hotararii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal."

"F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

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 din Codul fiscal;

(...)

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

a) cheltuielile efectuate în interesul direct al activității, cum sunt:

(...)

b) cheltuielile cu sponsorizarea și mecenatul;

c) cheltuielile de protocol;

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;

- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;

- numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și
f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit.

44. Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare și mecenat (...)

b) cheltuielile de protocol, (...)"

"IV. Registrele și formularele financiar-contabile, comune pe economie, utilizate de contribuabili în conducerea evidenței contabile în partidă simplă

REGISTRUL-JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI (cod 14-1-1/b)

Servește ca:

- document de înregistrare a încasărilor și plăților;
- document de stabilire a situației financiare a contribuabilului care conduce evidența contabilă în partidă simplă;
- probă în litigii.

Se întocmește într-un singur exemplar de către contribuabili, făcându-se înregistrarea operațiunilor efectuate pe baza documentelor justificative, distinct, pe fiecare operațiune, fără a se lăsa rânduri libere, după ce a fost numerotat, șnuruit, parafat și înregistrat la organul fiscal teritorial.

(...)

În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează nu numai operațiunile în numerar, ci și cele efectuate prin contul curent de la bancă.

Contribuabilii plătitori de taxă pe valoarea adăugată vor înregistra sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată."

Prevederi similare se regăsesc și în Ordinul nr. 170/2015 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind contabilitatea în partidă simplă, în vigoare începând cu data de 01.03.2015

Prin urmare, conform prevederilor legale sus-citate, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt consemnate în înscrisuri ce au calitatea de document justificativ și numai dacă se face dovada plății acestora. Pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă a persoanelor fizice ce desfășoară activități independente trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice menționate mai sus și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

În speță, organele de inspecție fiscală au constatat ca BEJ X a înregistrat în evidența contabilă a biroului cheltuieli pe baza unor extraselor de cont în care erau evidențiate plățile către diverși furnizori, fără a prezenta facturile sau bonurile fiscale pentru a se cunoaște natura achizițiilor efectuate.

Potrivit art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și normelor de aplicare aprobate prin HG nr. 44/2004, cu modificările și completările în vigoare:

"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."*

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

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

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

iar potrivit art. 72 și art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

”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.”

Din aceste texte de lege rezultă că pentru a fi cheltuieli deductibile acestea trebuie să fie efectuate **în scopul realizării de venituri, în interesul direct al activității, să fie justificate cu documente.** Cum contribuabilul a depus declarații fiscale privind venitul realizat, în care a dedus cheltuielile în cauză, *are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.*

Simpla afirmație a contestatorului precum că deține aceste documente justificative nu poate fi luată în considerare, acesta având obligația să probeze cele susținute, conform prevederilor art. 269 alin. (1) lit. d) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căror:

“(1) Contestatia se formulează în scris și va cuprinde:

(...) d) **dovezile pe care se întemeiază”.**

3. Pentru cheltuielile în sumă de .. lei, deduse în baza unor bonuri fiscale (nr. .. și nr...) efectuate către SC Y SA (.. lei) și SC Z SRL (.. lei) s-a arătat de organele de inspecție fiscală că nefiind însoțite de facturi fiscale sau simplificate, acestea nu constituie un document justificativ în baza căruia să fie deduse cheltuielile, întrucât nu conțin date de identificare ale contestatorului.

Acesta avea posibilitatea să ceară emitentului bonurilor fiscale să-i emită și o factură în care să apară datele sale de identificare, numai în acest caz având posibilitatea deducerii cheltuielilor. Potrivit OUG nr. 28/1999 bonul fiscal se emite în cazul vânzării către populație, cumpărătorilor emițându-se, la cerere, factura. Astfel contestatorul avea posibilitatea să ceară emiterea unor facturi în care ar fi apărut datele sale de identificare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatarul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura

administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului.**

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

4. Pentru suma de .. lei (.. + .. + ..) reprezentând TVA deductibilă aferentă perioadei 01.01.2013 - 30.09.2016, organele de inspecție fiscală arată că au diminuat valoarea cheltuielilor cu valoarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă, aceasta fiind luată în calcul la stabilirea taxei pe valoarea adăugată de plată. Taxa pe valoarea adăugată de plată constatată de organele de inspecție fiscală pentru perioada 2013-2016 a fost calculată ca diferență între TVA colectată constatată și TVA deductibilă constatată, conform prevederilor art. 310 alin. (6) lit.a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal.

Potrivit dispozițiilor legale sus-citate, în situația contribuabililor plătitori de TVA, în registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează sumele încasate sau plătite, exclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Depășind plafonul de scutire în luna septembrie 2013, contribuabilul avea obligația colectării taxei pe valoarea adăugată, astfel venitul brut realizat în anii 2013, 2014, 2015 și 2016 a fost diminuat cu valoarea taxei pe valoarea adăugată colectată, astfel: în anul 2013 - cu suma de .. lei, în anul 2014 cu suma de .. lei și în anul 2015 cu suma de .. lei.

De asemenea, a fost acordată la deducere TVA aferentă achizițiilor pentru perioada 2013-2015 în sumă de.. lei.

Solicitarea contestatarului privind deducerea TVA aferentă achizițiilor atât la impozitul pe venit cât și la TVA este total neîntemeiată deoarece ar conduce la o dublă diminuare a bazei impozabile.

Ca urmare a celor precizate nu este întemeiată solicitarea contestatarului de acordare a deductibilității TVA aferentă perioadei 01.01.2013 - 30.09.2016 din venitul net impozabil.

În ceea ce privește retragerile de numerar din contul bancar în anii 2014 și 2015 în sumă de .. lei, respectiv suma de .. lei, organele de inspecție fiscală arată că au diminuat valoarea cheltuielilor cu aceste valori conform art.48 alin. (4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Acesta avea posibilitatea de a evidenția prin înregistrate contabilă din contul bancar în caseria unității și apoi se putea descărca ca plată către furnizori, buget de stat, etc, având la bază document justificativ.

Potrivit Normei metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F.P. nr.1040/2004, în vigoare în anul 2014, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt consemnate în înscrisuri ce au calitatea de document justificativ și numai dacă se face dovada plății acestora, iar pentru a dobândi calitatea de documente justificative, înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă a persoanelor fizice ce desfășoară activități independente trebuie să cuprindă obligatoriu elementele principale prevăzute în structura formularelor menționate în normele metodologice menționate mai sus și să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

Potrivit prevederilor OMFP nr.170/2015 în vigoare începând cu data de 01.03.2015, în Registrul-jurnal de încasări și plăți înregistrarea operațiunilor se face pe

baza documentelor justificative făcându-se distinct, pe fiecare operațiune de încasare/plată.

”În Registrul-jurnal de încasări și plăți se înregistrează atât operațiunile în numerar, cât și cele efectuate prin contul curent de la bancă, la valoarea prevăzută în documentele justificative, inclusiv taxa pe valoarea adăugată.

Încasările din Registrul-jurnal de încasări și plăți cuprind:

- sumele încasate din desfășurarea activității;
- **aporturile în numerar și prin conturi bancare aduse la începerea activității ori în cursul desfășurării acesteia;**

- sumele primite sub formă de credite bancare sau de alte împrumuturi;
- sumele primite ca despăgubiri;
- sumele primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații;
- sumele primite reprezentând forme de sprijin cu destinație specială din fonduri nerambursabile (subvenții);

- alte sume încasate (de exemplu: restituiri de impozite, taxe, penalități). Plățile din Registrul-jurnal de încasări și plăți cuprind:

- plățile efectuate în cadrul activității desfășurate în scopul realizării de venituri;
- **sumele reprezentând restituirea aporturilor în numerar și prin conturi bancare;**

- sumele reprezentând rambursarea de credite bancare sau de alte împrumuturi;

- alte plăți efectuate (de exemplu: penalități, amenzi plătite ș.a.).

(...)

Conținutul minimal obligatoriu de informații al Registrului- jurnal de încasări și plăți este următorul:

- data efectuării operațiunii de încasare/plată;
- denumirea și numărul documentului justificativ care stă la baza înregistrării operațiunii;

- **explicații privind natura operațiunii;**
- suma încasată în numerar sau prin bancă, **ce rezultă din fiecare document justificativ;**

- suma plătită în numerar sau prin bancă, **ce rezultă din fiecare document justificativ.** ”

Prin urmare, contribuabilul trebuie să înscrie sumele în evidența contabilă, ce trebuie să rezulte din **documente justificative care să justifice încadrarea acestora în categoria cheltuielilor deductibile.**

Or, contestatorul nu justifică cu documente că bunurile și serviciile achizitionate au fost utilizate în scopul activității sale impozabile.

Se reține că afirmațiile contestatorului ignoră constatările și motivările consemnate de organele de inspecție fiscală în actul administrativ contestat, susținându-se lipsa motivării înlăturării de la deducere a unor cheltuieli, deși aceste motivări sunt clar consemnate în RIF și decizie. Contestatorul nu vine cu probe în sprijinul susținerilor sale, limitându-se la a critica măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală. Or, sarcina probei aparține atât organelor fiscale cât și contribuabilului, potrivit art. 73 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală arătat anterior. Organele fiscale au motivat decizia emisa, pe baza de constatări proprii rezultate din analiza documentelor prezentate de contribuabil.

În speță sunt aplicabile prevederile pct. 11.1 lit. a) din Instrucțiunile aprobate prin OPANAF nr. 3741/2015, care stipulează:

“11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

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

Prin urmare, în raport de cele anterior prezentate, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată 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. DJG_AIF-..., pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de .. lei.

3.2 Cu privire la Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. DJG AIF..:

În fapt, în cadrul inspecției fiscale generale a activității Biroului Executor Judecătoresc X organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice .. au constatat că acesta s-a înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de **01.03.2016**, deși plafonul de scutire de TVA prevăzut de art. 152 din Codul fiscal a fost depășit în luna septembrie 2013, realizând în perioada 01.01.2013-30.09.2013 o cifra de afaceri în sumă de .. lei.

Ca urmare a acestei constatări, contribuabilul trebuia să solicite înregistrarea în scopuri de TVA până la data de 10.10.2013, devenind persoană impozabilă înregistrată în scopuri de TVA începând cu data de **01.11.2013**.

În urma inspecției fiscale a fost stabilită o diferență suplimentară de TVA în sumă de .. lei, din care:

- .. lei TVA colectată suplimentar, din care:

a) .. lei pentru nedeclararea și neînregistrarea ca plătitor de TVA la data depășirii plafonului de scutire, pentru perioada 01.11.2013 - 28.02.2016;

b) .. lei pentru neînregistrarea în evidențele contabile și nedeclararea în deconturile de TVA a tuturor operațiunilor taxabile pentru perioada 01.03.2016-30.09.2016, perioada în care figurează înregistrat în evidențele fiscale ca plătitor de TVA;

- ..lei diferență de TVA deductibilă constatată în plus, astfel:

a) .. lei TVA deductibilă constatată în plus de organele de inspecție fiscală față de cea înregistrată de contribuabil, pentru perioada 01.11.2012-28.02.2016;

b) .. lei TVA deductibilă constatată în minus față de cea înregistrată de contribuabil, pentru perioada 01.03.2016-30.09.2016.

Prin decizia de impunere nr. DJG_AIF-..., emisă în baza raportului de inspecția fiscală nr. DJG_AIF-..., AJFP .. a stabilit taxă pe valoarea adăugată de plată în sumă de .. lei.

Pentru perioada 01.03.2016 -30.09.2016, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere TVA în sumă de.. lei care provine din:

- operațiuni pentru care au fost prezentate facturi care nu îndeplinesc condițiile prevăzute de art.319 alin. (20) lit.f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, facturile neavând ca beneficiar persoana impozabilă BEJ X (anexa.. din RIF);

- operațiuni pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar bonuri fiscale care nu îndeplinesc condițiile de factură simplificată, conform art.319 alin. (12) și alin. (21) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, (anexa .. din RIF);
- operațiuni pentru care nu au fost prezentate facturi ci doar extras de cont (anexa ..din RIF);
- achiziției de carburanți și reparații auto, pentru care deducerea era limitată de Codul fiscal la 50%, autoturismul nefiind utilizat exclusiv în scopul afacerii (anexa ..din RIF).

Contestatorul formulează motive pentru următoarele sume neadmise la deducere, în valoare totală de ..lei:

pentru anii fiscali 2013, 2014, 2015:

- suma de .. lei (..+..+..), reprezentând 50% din TVA aferentă achiziției de combustibil și cheltuieli cu piese și reparații auto, cu justificarea că este utilizat exclusiv în scopul desfășurării activității;

pentru anul 2016:

- suma de .. lei, pentru anul 2016, aferentă unor operațiuni pentru care organele fiscale au considerat că facturile de achiziție nu îndeplinesc condițiile de formă prevăzute de art. 319 alin. (20) lit.f) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal;

- suma de .. lei, reprezentând TVA deductibilă 50% din valoarea totală a TVA aferentă cheltuielilor aferente vehicolului aflat în proprietatea entității, apreciind că în mod netemeinic organul fiscal a considerat ca mijlocul auto nu este folosit exclusiv în scopul desfășurării activității.

3.2.1. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de .. lei stabilită suplimentar

Cauza supusă soluționării este dacă BEJ X are dreptul de a deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu utilizarea autovehiculului în sumă totală de .. lei (..+..+..+..) pentru anii 2013, 2014, 2015 și 2016 în condițiile în care argumentele și documentele depuse în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, potrivit constatărilor organelor de inspecție fiscală, în perioada supusă verificării, respectiv în perioada 2013-2016, BEJ X a efectuat achiziții de combustibil auto pentru utilizarea autovehiculului, pentru care nu a justificat consumul de carburant exclusiv în folosul activității economice și cheltuieli cu piese și reparații auto.

Prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere nr.DJG_AIF-.., contestată, organele de inspecție fiscală au stabilit:

- acordarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de combustibil pentru perioada în care nu era înregistrat ca plătitor de TVA în proporție de 50%, în sumă de .. lei (..+..+..);

- neacordarea pentru perioada 01.03.2016-30.09.2016, a dreptului de deducere de 50% a TVA aferentă achizițiilor de combustibil, în sumă de.. lei.

Având în vedere prevederile legii fiscale care reglementează strict exercitarea dreptului de deducere, inclusiv în situația în care autovehiculele sunt utilizate de o manieră continuă sau chiar ocazional pentru uz personal, lipsa personalului specializat în domeniile exceptate și lipsa foilor de parcurs, organele de inspecție fiscală au acordat drept de deducere doar pentru 50% din TVA dedusă pentru aceste autovehicule și au stabilit o diferență suplimentară de TVA nedeductibilă de 50% în cuantum de ..lei.

În drept, potrivit art. 145 și art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare până la data de 31 decembrie 2015:

Codul fiscal:

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

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile; [...]."

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

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

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

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

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

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

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

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

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

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

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

În acest sens, pct. 45¹ din Normele metodologice date în aplicarea Titlului VI din Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

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

(2) **În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice**, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, **taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art. 145 și la art. 146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei.** Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. **Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcursi, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.**

(4) Utilizarea unui vehicul în folosul propriu de către angajații unei persoane impozabile ori pentru a fi pus la dispoziție în vederea utilizării în mod gratuit altor persoane, pentru alte scopuri decât desfășurarea activității sale economice, este denumită în continuare uz personal. Transportul la și de la locul de muncă al angajaților în alte condiții decât cele menționate la alin.(3), este considerat uz personal al vehiculului. **Se consideră că un vehicul nu este utilizat exclusiv în scopul activității economice, în sensul art. 145¹ alin. (1) din Codul fiscal, în situația în care, pe lângă utilizarea în scopul activității economice, vehiculul este utilizat ocazional sau de o manieră continuă și pentru uz personal.** Dacă vehiculul este utilizat atât pentru activitatea economică, cât și pentru uz personal, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și a taxei aferente cheltuielilor legate de acesta. Persoana impozabilă care aplică deducerea limitată de 50% nu trebuie să facă dovada utilizării vehiculului în scopul activității economice sau pentru uz personal cu ajutorul foii de parcurs prevăzute la alin. (2). [...]

Începând cu data de 1 ianuarie 2016 sunt aplicabile prevederile art. 298 din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal:

"Art. 298. - (1) Prin excepție de la prevederile art. 297 **se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.**

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

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

- a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;
 - b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;
 - c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;
 - d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;
 - e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;
 - f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.
- (4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 297 și art. 299 - 301.
- (5) Modalitatea de aplicare a prevederilor prezentului articol se stabilește prin normele metodologice”.

Conform pct. 68 din Normele metodologice de aplicare, aprobate prin H.G. nr. 1/2016:

”68. (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.

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

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

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 298 alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2), în cazul vehiculelor prevăzute la art. 298 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(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 aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Codului de procedură fiscală”.

În speță, BEJ X susține prin contestația formulată că a utilizat autovehiculul exclusiv în scopul activității economice, fără să aducă nicio dovadă/probă în acest sens.

Susținerea biroului este vădit neîntemeiată întrucât pentru deductibilitatea 100% a TVA-ului, **legea fiscală prevede în mod expres ca utilizarea în scopuri economice să fie ”exclusivă”, orice utilizare în scop personal, chiar și pur ocazională, atrăgând deductibilitatea TVA-ului în procent de 50%**, ceea ce implică ca pentru autovehiculele supuse limitării speciale a dreptului de deducere persoana impozabilă să justifice deductibilitatea prin întocmirea foilor de parcurs, care să conțină toate informațiile necesare care să demonstreze utilizarea exclusivă în scopuri economice a autovehiculelor societății. De altfel, **acesta este și sensul reglementării de către legiuitor a unei limitări ”speciale” a dreptului de deducere** pentru anumite categorii de autovehicule, altminteri s-ar fi aplicat doar regulile generale de deducere a taxei de la art. 145, respectiv art. 297 din Codul fiscal.

Contestatorul **omite cu desăvârșire faptul că, în lipsa foilor de parcurs care să dovedească utilizarea 100% în folosul activităților economice, legiuitorul a prevăzut în mod expres că deductibilitatea este recunoscută la nivelul de 50% din TVA aferentă achiziției/utilizării autovehiculelor respective.**

De asemenea, contestatorul **nu a prezentat nicio dovadă privind kilometrajul autoturismului**, astfel încât să se poată stabili că acesta nu a fost utilizat, nici măcar ocazional, în scop personal, având în vedere că orice utilizare personală, indiferent de intensitate ori durată, implică de facto neîndeplinirea condiției de "exclusivitate" a utilizării în scop economic a autoturismelor potrivit reglementărilor referitoare la limitarea specială a dreptului de deducere, atât înainte de data de 1 ianuarie 2016, cât și ulterior acestei date și până în prezent.

Cum contestatorul nu face dovada utilizării exclusive în scop economic cu foi de parcurs a acestui autovehicul în mod evident pretenția acestuia de a beneficia de deducere 100% pentru TVA aferentă cheltuielilor legate de acest autovehicul este vădit neîntemeiată și contestația urmează a fi respinsă ca atare pentru TVA în sumă de .. lei.

3.2.2 Referitor la diferența în minus de TVA deductibilă în sumă de ..lei pentru perioada 01.03.2016 - 30.09.2016, se reține că aceasta provine din:

- TVA în sumă de .. lei aferentă operațiunilor pentru care au fost prezentate facturi care nu îndeplineau condițiile prevăzute de art. 319 alin. (20) lit. f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, facturile repective prezentate în anexa nr. .. la RIF, neavând ca beneficiar persoana impozabilă BEJ X;

- TVA în sumă de .. lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar bonuri fiscale, prezentate în anexa nr. .. la RIF, care nu îndeplinesc condițiile de factură simplificată așa cum sunt prevăzute la art. 319 alin. (12) și alin. (21) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- TVA în sumă de .. lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar extrasul de cont, prezentate în anexa nr. .. la RIF;

- suma de .. lei TVA deductibil declarat mai puțin decât cel înregistrat în evidențele contabile.

În drept, potrivit dispozițiilor Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal :

"Art. 319 - Facturarea

(1) În înțelesul prezentului titlu sunt considerate facturi documentele sau mesajele pe suport hârtie ori în format electronic, dacă acestea îndeplinesc condițiile stabilite în prezentul articol.

(12) **Persoana impozabilă care are obligația de a emite facturi** conform prezentului articol, precum și persoana impozabilă care optează pentru emiterea facturii potrivit alin. (11) pot emite facturi simplificate în oricare dintre următoarele situații:

a) **atunci când valoarea facturilor, inclusiv TVA, nu este mai mare de 100 euro.** Cursul de schimb utilizat pentru determinarea în euro a valorii facturii este cursul prevăzut la art. 290 ;

b) În cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură conform alin. (2).

(20) Factura cuprinde în mod obligatoriu următoarele informații:

a) numărul de ordine, în baza uneia sau a mai multor serii, care identifică factura în mod unic;

b) data emiterii facturii;

c) data la care au fost livrate bunurile/prestate serviciile sau data încasării unui avans, în măsura în care această dată este anterioară datei emiterii facturii;

d) denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau, după caz, codul de identificare fiscală ale persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

e) denumirea/numele furnizorului/prestatorului care nu este stabilit în România și care și-a desemnat un reprezentant fiscal, precum și denumirea/numele, adresa și codul de înregistrare în scopuri de TVA, conform art. 316 , ale reprezentantului fiscal;

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

(...)

(21) Facturile emise în sistem simplificat în condițiile prevăzute la alin. (12) și (13) trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

a) data emiterii;

b) identificarea persoanei impozabile care a livrat bunurile sau a prestat serviciile;

c) identificarea tipului de bunuri sau servicii furnizate;

d) suma taxei colectate sau informațiile necesare pentru calcularea acesteia;

e) În cazul documentelor sau mesajelor tratate drept factură în conformitate cu prevederile alin. (2), o referire specifică și clară la factura inițială și la detaliile specifice care se modifică.”

Având în vedere:

- toate aspectele reținute la pct. 3.1. din prezenta decizie, în ceea ce privește TVA în sumă de .. lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar extrasul de cont, prezentate în anexa nr. .. la RIF;

- în ceea ce privește TVA aferentă operațiunilor prezentate în anexa nr... la RIF. pentru care au fost prezentate facturi (.. lei), neavând ca beneficiar persoana impozabilă BEJ X, se reține că potrivit dispozițiilor legale precitate, persoanele impozabile au dreptul sa-si deduca taxa pe valoarea adaugata aferenta achizitiilor de bunuri si servicii numai daca sunt indeplinite, cumulativ, urmatoarele conditii: achizitiile sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile si sunt efectuate in beneficiul persoanei impozabile, iar operatiunile au la baza facturi care contin obligatoriu toate informatiile necesare stabilirii dreptului de deducere. In aceste conditii, persoana impozabila este obligata, inainte de toate, sa detina factura completata cu datele de identificare in care este inscrisa taxa pe valoarea adaugata deductibila.

Astfel, pentru exercitarea dreptului de deducere persoana impozabila trebuie sa detina o factura care sa cuprinda elementele obligatorii prevazute de art. 319 alin. (20) inclusiv, așa cum se prevede expres la lit. f), **denumirea/numele și adresa beneficiarului bunurilor sau serviciilor, precum și codul de înregistrare în scopuri de TVA sau codul de identificare fiscală al beneficiarului.**

Având în vedere ca nu s-a dovedit de contestator ca facturile respective au cuprins codul sau de inregistrare fiscala în scopuri de TVA și denumirea beneficiarului BEJ X, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere TVA în sumă de .. lei;

- în ceea ce privește TVA în sumă de . lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar bonuri fiscale prezentate în anexa nr. .. la RIF, care nu îndeplinesc condițiile de factură simplificată așa cum sunt prevăzute la art. 319 alin. (12)

și alin. (21) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, se reține că potrivit acestor dispoziții legale, deducerea TVA de pe documentului justificativ bon (fara factura) se poate face dacă valoarea bonului inclusiv TVA este sub 100 euro și poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Dacă bonul fiscal are o valoare mai mare de 100 eur sau nu are tipărit codul de înregistrare în scopuri de TVA, nu se poate deduce TVA, iar în acest caz, trebuie solicitată de la furnizor o factura.

În speță sunt aplicabile și prevederile și art. 276 alin (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit cărora:

"Art. 276 Soluționarea contestației

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

coroborate cu prevederile pct. 11.1 lit. a) 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, care stipulează:

11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal ataca,"

În cauză sunt aplicabile și prevederile pct. 2.5. din Instrucțiunile de aplicare ale art. 269 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală aprobate prin OPANAF 3741/2015: „Organul de soluționare competent nu se poate substitui contestatorului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal respectiv.”

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatorul este cel care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, **constatarea care se impune**, una naturală și de o implacabilă logică juridică, **este aceea că sarcina probei revine contestatarului**. Se reține că contestatorul nu a formulat motive și nu a depus dovezi de natura să infirme cele stabilite prin decizia contestată.

Prin urmare, în baza celor reținute la pct. 3.2.1 și 3.2.2 și având în vedere că contestatorul Birou Executor Judecătoresc X, deși contestă cuantumul taxei stabilită prin decizia atacată, nu aduce motivații bazate pe dovezi și argumente privind starea de fapt și **de drept** prin care să combată cuantumul sumelor stabilite de organul fiscal și din care să rezulte o situație diferită față de cea constatată de acestea, organul de soluționare a contestației neputându-se substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt și de drept pentru care a contestat decizia de impunere, conform prevederilor pct. 11.1 lit. a) 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, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **Birou Executor Judecătoresc X**, pentru suma de . lei

reprezentând taxa pe valoarea adaugata stabilita suplimentar de plată stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. DJG_AIF-..

3.2.3 Referitor la TVA deductibilă în sumă de . lei, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă contestatarul are dreptul de deducere a TVA în sumă de . lei (. lei conform RIF) în condițiile în care această sumă a fost inclusă și în suma de . lei contestată de contribuabil și analizată la pct.3.2.1 din prezenta decizie.

În fapt, TVA neadmisă la deducere în sumă de . lei, pentru perioada 01.03.2016-30.09.2016, provine din:

- TVA în sumă de . lei aferentă operațiunilor pentru care au fost prezentate facturi care nu îndeplineau condițiile prevăzute de art. 319 alin. (20) lit.f) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, facturile repective prezentate în anexa nr. . la RIF, neavând ca beneficiar persoana impozabilă BEJ X;

- TVA în sumă de . lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar bonuri fiscale prezentate în anexa nr. . la RIF, care nu îndeplinesc condițiile de factură simplificată așa cum sunt prevăzute la art. 319 alin. (12) și alin. (21) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal;

- TVA în sumă de . lei aferentă operațiunilor pentru care nu au fost prezentate facturi, ci doar extrasul de cont, prezentate în anexa nr. . la RIF;

- TVA în cotă de 50% aferentă cheltuielilor legate de vehiculul aflat în proprietatea persoanei impozabile în sumă de . lei;

- suma de . lei TVA deductibil declarat mai puțin decât cel înregistrat în evidențele contabile.

Având în vedere cele mai sus arătate se constată următoarele:

- contestatarul a indicat în mod eronat suma contestată de . lei (reprezentând TVA deductibilă 50%) pentru anul 2016, deoarece în anul 2016 organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere suma de.ei;

- suma de . lei contestată a fost contestată de două ori, această sumă fiind inclusă atât în suma de . lei - analizata la pct. 3.2.1, cât și separat.

În drept, art. 269 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, precizează:

“Art.269 - (2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat.”

De asemenea, **art.276** din Codul de procedură fiscală, prevede:

“In soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt si de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face in raport de susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Solutionarea contestației se face in limitele sesizării.”

În speță, sunt aplicabile și Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015, privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui A.N.A.F. nr.3741/2015, care la pct.11.1 prevăd:

“Contestația poate fi respinsă ca:

a)...b)

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat.”

Tinând seama că TVA în sumă de . lei a fost însumată de două ori, aceasta fiind inclusă atât în suma de . lei - TVA neadmisă la deducere în anul 2016, și analizată la pct. 3.2.1 din prezenta decizie, cât și separat, contestația urmează a se respinge ca fiind fără obiect.

3.3. Referitor la solicitarea Biroului Executor Judecătoresc X de suspendare a executării Deciziilor de impunere nr. DJG_AIF-. și nr. DJG_AIF-. , până la soluționarea contestației.

Cauza supusă soluționării este dacă D.G.R.F.P.B prin Serviciul Soluționare Contestații 2 se poate investi cu soluționarea acestui capăt de cerere în condițiile în care suspendarea executării actului administrativ fiscal nu se află în competența sa materială de soluționare.

În fapt, prin contestația formulată, **Birou Executor Judecătoresc X** a solicitat suspendarea măsurilor de executare silită, respectiv măsura popririi conturilor bancare, pe cale administrativă a contestației.

În drept, potrivit art.278 alin.(1) și (2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare: **“Suspendarea executării actului administrativ fiscal**

(1) *Introducerea contestației pe calea administrativă de atac nu suspendă executarea actului administrativ fiscal.*

(2) *Dispozițiile prezentului articol nu aduc atingere dreptului contestatorului de a cere suspendarea executării actului administrativ fiscal, în **temeiul Legii nr. 554/2004, cu modificările și completările ulterioare [...].**”*

Potrivit prevederilor art.14 alin.(1) și (2) din Legea contenciosului administrativ nr.554/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“Suspendarea executării actului :

(1) *În cazuri bine justificate și pentru prevenirea unei pagube iminente, după sesizarea, în condițiile art. 7, a autorității publice care a emis actul sau a autorității ierarhic superioare, persoana vătămată poate să ceară instanței competente să dispună suspendarea executării actului administrativ unilateral până la pronunțarea instanței de fond. În cazul în care persoana vătămată nu introduce acțiunea în anularea actului în termen de 60 de zile, suspendarea încetează de drept și fără nicio formalitate.*

(2) *Instanța soluționează cererea de suspendare, de urgență și cu precădere, cu citarea părților.”*

Având în vedere dispozițiile imperative ale legii, cererea Biroului Executor Judecătoresc X de suspendare a executării Deciziilor de impunere nr. DJG_AIF-. și nr. DJG_AIF-. intră sub incidența prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ, cu modificările și completările ulterioare, motiv pentru care Serviciul Soluționare Contestații.din cadrul D.G.R.F.P.B. nu se poate investi cu soluționarea cererii, neavând competența materială de a se pronunța, aceasta aparținând instanței judecătorești.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul actelor normative invocate, se:

DECIDE

1. Respinge ca neîntemeiata contestația formulată de Biroul Executor Judecătoresc X 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. **DJG_AIF.** și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. **DJG_AIF-**, emise de AJFP . în baza Raportului de inspecție fiscală nr. DJG_AIF-, pentru :

- . **lei** impozit pe venit stabilit în plus;
- . **lei** taxa pe valoare adăugată stabilită suplimentar de plată.

2. Respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de Biroul Executor Judecătoresc X împotriva sumei de. **lei**, reprezentând TVA.

3. Constatarea necompetenței materiale a Serviciului Soluționare Contestații. din cadrul D.G.R.F.P.B. privind solicitarea Biroului Executor Judecătoresc X de suspendare a executării silite, respectiv măsura popririi conturilor bancare, competența aparținând instanțelor judecătorești.

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