

DECIZIA NR.1920

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

X P.F.A. formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice, emise in baza Raportului de inspectie fiscala de catre organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala si contesta obligatiile fiscale stabilite suplimentar de plata care se compun din:

- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe perioada 2016-2020 ;
- contributie de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020;
- contributie de asigurari sociale de stat stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020.

X P.F.A. formuleaza contestatie impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere emisa de Serviciul Fiscal Orasenesc din cadrul AJFP prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi;
- penalitati de intarziere;

De asemenea, X P.F.A. formuleaza contestatie si impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , emise de organul fiscal din cadrul A.J.F.P. prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii ,care se compun din:

- dobanzi;
- penalitati de nedeclarare;

Contestația formulată împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completările ulterioare, în raport de comunicarea actelor administrative fiscale contestate și depunerea contestației , înregistrată la

AJFP ,conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii, aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

Contestatia formulata impotriva Deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.270 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificarile si completările ulterioare, în raport de comunicarea actelor administrative fiscale contestate și depunerea contestației, înregistrată la AJFP ,conform amprentei stampilei registraturii acestei institutii, aplicata pe contestatie, aflata in original la dosarul cauzei.

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

I.X PFA formuleaza contestatie impotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emise in baza Raportului de inspectie fiscala prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale care se compun din:

- taxa pe valoarea adaugata;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe perioada 2016-2020 ;
- contributie de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020;
- contributie de asigurari sociale de stat stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020.

De asemenea,X P.F.A. formuleaza contestatie impotriva Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii prin care s-au stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii , Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere prin care s-a stabilit in sarcina sa obligatii fiscale accesorii si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , prin care s-au stabilit in sarcina sa penalitati de nedeclarare .

Prin contestatia formulata, contestatarul solicita desfiintarea actelor administrative fiscale contestate si reverificarea obligatiilor fiscale in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pe motiv ca au aparut date si acte suplimentare care au fost necunoscute organului de inspectie fiscala la data incheierii inspectiei fiscale.

In sustinerea contestatiei contestatarul prezinta urmatoarele argumente:

PFA X are ca activitate principala livrarea de colete si corespondenta iar pe perioada verificata a incheiat contracte pentru prestarea acestor servicii cu agenți economici;arata ca pentru serviciile prestate a emis facturi către aceste societati,

de doua ori pe luna iar facturile au fost intocmite in baza anexelor cu rutele de transport efectuate, a AWB-urilor si a foilor de parcurs.

Contestatarul sustine ca la data inspectiei fiscale nu a fost în măsură să prezinte anexele si foile de parcurs, deoarece documentele au fost atașate facturilor transmise beneficiarilor serviciilor prestate, în vederea verificării și confirmării de către aceștia a veridicității serviciilor facturate; sustine ca ulterior inspectiei fiscale a intrat în posesia documentelor în baza cărora a prestat serviciile, documentele fiind anexate la contestatia formulata(anexa 1).

Totodată, contestatarul arata ca prestarea de servicii s-a desfasurat, de regula, cu trei mijloace de transport pe care le-a detinut in comodat în aceeași perioadă de timp; aprovizionarea cu combustibil se face pe fiecare autovehicul și se deconteaza contravaloarea bonurilor fiscale; pentru a tine evidenta combustibilului pentru fiecare autovehicul, noteaza pe verso-ul bonului numărul autovehiculul pentru care s-a cumpărat combustibil.

La contestatia formulata contestatarul anexeaza fisa de magazie pentru fiecare mașina, din care rezulta combustibilul aprovizionat si consumat in funcție de kilometrii parcurși (anexa 2 la contestatie).

Referitor la afirmatia organelor de inspectie fiscala, precum că în perioada 19.07.2016 - 01.08.2018,P.F.A. X ar fi fost angajat in funcție de sef trafic curierat intern la Societatea C si in perioada 18.09.2019- 20.10.2021 in funcție de director adjunct la Societatea T, acesta arăta că la societățile unde era angajat avea program flexibil iar cea mai mare parte a activității consta în coordonare prin telefon a parcului auto al agenților economici respectivi, fapt ce ii permitea sa efectueze în același timp curse in interesul PFA cu autovehiculele personale; arata ca automobilele aflate în folosința PFA X au fost conduse si de șoferii de la societățile menționate (anexa 3 la contestatie).

Referitor la constatările privind diferența dintre citirile odometrului si distanta reală efectuată de autoutilitara Volkswagen, contestatarul arata ca in mai 2017 a luat foc motorul acestui autovehicul (fapt adus și la cunoștința inspectorilor) fiind nevoit să cumpăre un alt motor second-hand pe care l-a montat singur (ajutat doar de tatăl sau), fără să deconteze contravaloarea pe PFA.

După cum se poate vedea din fisa autovehiculul de la RAR, așa-zisa “înregistrare citire odometru” este greșita, că înregistrările privind „citire odometru” pentru anii respectivi au fost făcute eronat, nereflctând realitatea.

Astfel, inspectorii fiscali, fără să țină cont de respectivele inadvertențe în înregistrările de citire a odometrului (diferențe enorme în plus și minus între kilometrii înregistrați de la an la an) stabilesc cu totul eronat faptul că acel autovehicul ar fi parcurs în anul 2017 doar 1.083 km, procedând greșit la estimarea unei cheltuieli cu combustibilul doar pentru acei kilometri;arata ca a întocmit situatia privind normarea consumului de carburant pentru vehiculele utilizate la transportul coletelor (anexa 5 la contestatie).

In ceea ce privește concluzia organului de control potrivit careia combustibilul inscris in evidenta contabila nu ar fi fost in întregime destinat utilizării in scopul desfășurării activitatii economice a PFA X contribuabilul sustine ca rezulta foarte clar din foile de parcurs si din fisele de magazie ca, combustibilul achiziționat a fost folosit doar pentru desfasurarea activitatii economice (anexa 6); arata totodata ca activitatea PFA de pe urma căreia s-au obținut veniturile declarate este aceea de livrare de colete si corespondenta cu autovehicule proprii.

Totodata contestatarul sustine ca, în cazul în care organele de inspectie fiscala au constatat ca nu sunt suficiente informațiile prezentate sau că lipseau anumite documente contabile, acestea puteau sa dispuna refacerea lor (recuperarea documentelor respective de la beneficiarii serviciilor prestate) în vederea stabilirii situației fiscale reale a PFA.

De asemenea, contestatarul considera că inspectia fiscală s-a efectuat cu eludarea prevederilor art. 106 din Codul de Procedură Fiscală, potrivit căruia "Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin **estimarea rezonabilă** a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă".

Contestatarul sustine ca în speta, deși organul de inspectie fiscală a reținut că nu i-au fost prezentate toate documentele pentru justificarea cheltuielilor efectuate (documente incomplete), nu procedează la dispunerea refacerii documentelor contabile și nici la o estimare rezonabilă a bazei de impozitare, procedând doar la estimarea kilometrilor parcurși (și automat a cheltuielilor cu combustibilul) luând în considerare doar distanța între localități prin împărțirea valorii serviciilor prestate la un preț/km estimat nereal de inspectorii fiscali, fără să țină cont de toate circumstanțele situației de fapt, respectiv de faptul că distribuirea de coletărie/corespondență dintr-o localitate la alta sau chiar în cadrul aceleiași localități presupune atingerea mai multor puncte de livrare, cu deplasări multiple între puncte.

Pentru motivele mai sus prezentate contribuabilul solicita anularea actelor administrativ fiscale contestate prin care s-au stabilit debitele principale precum și accesoriile aferente și totodată reverificarea obligațiilor fiscale cuprinse în deciziile respective, potrivit art.128 alin. (1) din Legea 207/2015, motivat de existența documentelor recuperate de la beneficiarii serviciilor prestate (anexele cu rutele de transport efectuate, a AWB-urilor si a foilor de parcurs) ce nu au fost avute în vedere de către inspectorii fiscali la data efectuării inspectiei fiscale.

II.Prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit , in sarcina X PFA, suplimentar TVA, pe perioada 01.01.2016-30.06.2021.

Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala din cadrul A.J.F.P.- Inspectie Fiscala au stabilit in sarcina X PFA, obligatii fiscale suplimentare care se compun din:

- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2016;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2017;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2018;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2019;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe anul 2020;
- contribuție de asigurari sociale de sănătate stabilite suplimentar de plata pe perioada 01.01.2016 -31.12.2019;

-contribuție de asigurari sociale de stat stabilite suplimentar de plata pe perioada 01.01.2016 -31.12.2019;

A)Din Raportul de inspectie fiscala care a stat la baza emiterii Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice cu privire la TVA , rezulta urmatoarele:

1) In ceea ce priveste TVA respinsa la deductibilitate;

Activitatea economica principala generatoare de venit, desfasurata de X P.F.A. a constat in transportul rutier in regim de coletarie, in baza contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii, transportul fiind efectuat cu autovehicule proprii deținute in comodat.

Clienții principali au fost:...

Contribuabilul a deținut și a utilizat 7 autovehicule (5 autoutilitare destinate transportului de marfa si doua autoturisme) in perioada supusa inspectiei fiscale, care au fost utilizate conform documentelor prezentate de contribuabilul .

Având în vedere consumul mare de combustibil utilizat, organele de inspectie fiscala au procedat la verificarea documentelor justificative și au constatat ca:

-bonurile fiscale pentru alimentare cu motorina sunt de valoare mica si sunt zile in care survin 3, chiar 4 alimentari, la intervale orare apropiate;

-contribuabilul deține in comodat cate 3 autovehicule in același timp, deși in anul 2016 are un singur angajat, pe parcursul lui 2017 nu are angajați, iar începând cu anul 2018 are un angajat;

-bonurile de combustibil sunt repartizate pe fiecare autovehicul deținut, prin înscrierea pe verso bonului a numărului de înmatriculare;

-a repartizat bonuri de combustibil pe toate cele trei (cateodata patru) autovehicule, cu toate ca nu avea posibilitatea fizica de a le utiliza pe toate acestea.

-contribuabilul nu a întocmit foi de parcurs prin care sa justifice ca autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul desfasurarii activitatii;a prezentat documente întocmite electronic, ,ca anexe ale facturilor emise; insa nu pentru întreaga perioada verificata, acestea fiind întocmite în perioada februarie 2017- mai 2018 pentru clientul C și noiembrie 2019 - august. 2021 pentru clientul T.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca , prin documentele prezentate contribuabilul nu poate justifica necesitatea achiziției de combustibil in asa fel incat sa se ajungă la un cost cu combustibilul echivalentul a 80 % din venitul realizat (anul fiscal 2016).

De asemenea, exista suspiciuni privind destinația combustibilului înscris pe bonurile de combustibil, in condițiile in care în perioadele in care contribuabilul a avut ca si clienți societățile C si T, X titular al X PFA a avut si calitatea de angajat in cadrul acestor societăți, in funcții de conducere, care ii dadeau acces la parcul auto al clienților săi. Din consultarea aplicației REVISAL s-a constatat ca domnul X a fost angajat in perioada 19.07.2016-01.08.2018 in funcția de sef trafic curierat intern la C iar in perioada 18.09.2019-pana la zi in funcția de director adjunct la T.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca majoritatea bonurilor de combustibil sunt emise la pompe si sunt plătite in numerar.

Spre exemplificare :in luna decembrie 2017, când PFA nu avea angajați, iar X era angajat cu norma întreaga la C, în perioada 01-03 ale lunii au fost efectuate

cate 3 alimentari cu combustibil, în perioada de 04-06 au fost efectuate cate patru alimentari cu combustibil

Totodata, organele de inspecție au consultat site-ul oficial al Registrului Auto Roman, unde au verificat înregistrările citirii odometrului, la autovehiculele deținute in comodat de PFA și au constatat urmatoarele:

-in ceea ce privește autovehiculul Volkswagen , în perioada 07.07.2016-07.07.2017, vehiculului a parcurs un număr de 1.083 km; din evidenta contabila prezentata de contribuabil rezulta ca acesta a repartizat combustibil , din care se poate estima ca s-ar fi parcurs 43.376 km (la un consum mediu de 12,5 litri/100 km).

În timpul inspectiei fiscale organele de inspecție fiscală, prin Note explicative, au solicitat contribuabilului informații și documente suplimentare și anume: s-a solicitat prezentarea bonurilor fiscale de achiziție combustibil pentru perioada 01.07.2021 pana la zi iar contribuabilul a prezentat un top de bonuri fiscale din aceasta perioadă care nu aveau înscris numărul de înmatriculare pentru a fi repartizate; prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa acesta susține ca o parte din documentele din aceasta perioada sunt in mașini.

Prin răspunsul dat la întrebarea nota explicativa, contribuabilul arata ca, în perioada în care PFA nu avea angajați mașinile sale mergeau in cursele contractate cu șoferi de la societățile unde acesta avea calitatea de angajat și anume ca, in anul 2017 mașinile erau conduse de șoferi angajați ai C.

De asemenea, din raspunsurile date la intrebarile din Notele explicative, organele de inspectie fiscală au constatat ca, contribuabilul nu deține documente justificative pentru a proba consumul de combustibil înregistrat în evidentele contabile, nu a întocmit foi de parcurs pentru fiecare autovehicul utilizat, cu precizarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Astfel, organele de inspectie fiscală au concluzionat ca, combustibilul inregistrat in evidentele fiscală nu a fost utilizat in intregime in scopul desfășurării activității economice a PFA, existand suspiciunea ca în fapt nu toate autovehiculele au fost utilizate în scopul desfasurarii activitatii iar distribuirea cheltuielilor cu combustibil a fost efectuata în asa fel incat sa mascheze o majorare artificiala a costului cu deplasarea autovehiculelor.

Referitor la facturile emise de contribuabil către clienți, organele de inspectie fiscală au constatat ca acestea nu sunt întocmite în asa fel încât sa se poată determina obiectul facturii, în majoritatea facturilor la rubrica denumirea produsului este inscrisa mentiunea "prestări servicii", sau "servicii transport" si perioada facturata, fara ca facturile sa fie însoțite de foi de parcurs, situații de lucrări sau alte documente justificative din care sa rezulte cu ce autovehicul s-a efectuat transportul coletelor, numărul de km facturati si ruta de deplasare.

In vederea determinării cantitatii de combustibil necesara desfasurarii activitatii, organele de inspectie fiscală au centralizat toate achizițiile de combustibil înregistrate de contribuabil în evidenta contabila și au constatat ca P.F.A., a înregistrat un consum de combustibil de ... intreaga cantitate fiind data in consum în conditiile în care la inventarierea anuale nu au fost evidențiate stocuri de combustibil iar contribuabilul nu deține un spațiu de depozitare corespunzător pentru combustibil.

Urmare centralizarii facturilor emise către clienți s-a constatat ca, contribuabilul a facturat un număr de efectuați în vederea îndeplinirii sarcinilor contractuale.

Pentru determinarea numărului de km facturați, organele de inspecție fiscală au considerat prețul prestării de servicii de curierat ca fiind de ...in cazul C, așa cum rezulta din facturile întocmite de contribuabil unde acesta a înscris ruta parcursa; in ceea ce privește clientul D, prețul a fost de ... conform contractului prezentat de contribuabil; pentru clientul T prețul a fost de ... conform contractului prezentat de contribuabil.

In cazul clienților ..., prețul nu este prevăzut în contractele încheiate între parti astfel ca, organele de inspecție fiscală au determinat prin estimare ca prețul pe km a fost același ca și pentru clienții cu cele mai multe facturi.

In vederea determinării normei de consum, organele de inspecție fiscală au consultat baza de date online, respectiv au solicitat contribuabilului sa precizeze norma de consum conform cartii tehnice a mașinii.

In condițiile in care acesta nu deține si nu a prezentat cartea tehnica a mașinilor, contribuabilul a detaliat prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa un consum mediu estimat fara ca acesta sa fie bazat pe documente sau foi de parcurs întocmite pe fiecare mașina.

Astfel, în baza informațiilor date de către contribuabil, informațiilor din baza de date online, organele de inspecție fiscală au apreciat ca norma de consum este de 12,5 litri/ 100 km, în contextul în care nu se poate determina cu certitudine care autovehicule au fost utilizate in întreaga perioada verificata, iar aceasta norma de consum este agreata la majoritatea modelelor de autoutilitare de felul celor indicate de contribuabil si detaliate mai sus; organele de inspecție fiscală au determinat combustibilul efectiv utilizat de contribuabil pentru a presta serviciile facturate către clienții sai in perioada supusa inspecției fiscale, ca fiind în cantitate de

Avand in vedere ca PFA nu poate justifica cu documente consumul sau depozitarea întregii cantitatii de combustibil înscrisa in bonurile fiscale prezentate si înregistrate in evidenta contabila, organele de inspecție fiscală apreciaza ca diferența de combustibil dintre cantitatea înregistrată în evidentele contabile si cea determinata ca fiind efectiv consumata pentru prestarea serviciilor facturate, nu a fost utilizata în scopul desfasurarii activitatii; organele de inspecție fiscală au repartizat procentual pe fiecare an fiscal in funcție de cota procentuala a achiziției de combustibil din total, cantitatea determinata ca nefiind aferenta activității sale economice și au procedat la estimare, în conformitate cu prevederile art.106, alin. (1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, pe de o parte tinand cont de km înșcrisi in documentele prezentate de contribuabil, precum si cantitatea de combustibil necesara pentru efectuarea deplasărilor facturate, a prețului mediu de achiziție al litrului de motorina, în vederea determinării valorii combustibilului neutilizat in cadrul activitatii economice a contribuabilului .Conform documentelor prezentate , organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoarea diferentei de combustibil este de

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) , art.298 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și prevederile pct.68 din H.G. nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile , astfel determinata.

2.) În ceea ce privește TVA colectată suplimentar;

Urmare verificării organelor de inspecție fiscală au constatat că în jurnalul de vânzări întocmit pentru trimestrul II 2021, contribuabilul a considerat în mod eronat TVA ca fiind neexigibilă.

Prin răspunsul la întrebarea din nota explicativă, contribuabilul arată că a aplicat sistemul privind TVA la încasare pe motiv că nu dorea să riște că facturile cu termen de plată mai îndelungat să rămână neachitate.

Din verificarea registrului persoanelor care aplică regimul privind TVA la încasare, s-a constatat că PFA X nu a fost niciodată înregistrată în acest registru conform prevederilor 282 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare; în condițiile în care s-a constatat că, contribuabilul nu a optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, acesta avea obligația să aplice regimul normal, respectiv să colecteze TVA la data exigibilității taxei în conformitate cu prevederile art 282, alin.(1) și 12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal.

Având în vedere că potrivit acestor prevederi legale faptul generator a intervenit la data emiterii facturii, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul avea obligația colectării TVA prin decontul de TVA aferent trimestrului II 2021.

B) Din Raportul de inspecție fiscală, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice, cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată pe perioada 2016-2020, rezulta:

Anul 2016;

Urmare verificării, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul înregistrate în evidențele contabile în baza bonurilor fiscale emise de furnizorii de combustibil, pentru care nu s-a făcut dovada utilizării în cadrul activității generatoare de venituri.

Organele de inspecție fiscală au constatat că, contribuabilul deține în folosință gratuită atât autoutilitare, cât și autoturisme, pentru care deduce integral contravaloarea combustibilului achiziționat fără a justifica utilizarea acestor vehicule în scopul activității sale economice; la solicitarea organelor de inspecție fiscală, contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs întocmite cu respectarea prevederilor legale, pentru aceste autovehicule.

După cum s-a arătat și la capitolul TVA, organele de inspecție fiscală au determinat contravaloarea combustibilului constatat că neutilizat în activitatea desfășurată; în anul fiscal 2016 cota procentuală a combustibilului dedus a fost de 8,84% din totalul combustibilului dedus în întreaga perioadă fiscală, rezultând o cantitate ...litri combustibil neutilizați în activitatea desfășurată în valoare de ...

Astfel, în temeiul prevederilor art.68 alin.(4) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul.

În conformitate cu prevederile art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au procedat la determinarea venitului net impozabil .

Pentru anul fiscal 2016, urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor ... și declararii de către contribuabil a unei pierderi fiscale în valoare de..., organele de inspectie fiscala au determinat un venit net suplimentar

La stabilirea venitului net impozabil organele de inspectie fiscala au avut în vedere și deducerea sumei reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2016, în conformitate cu prevederile art.68 alin.(5), lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala arata ca suma reprezintă o reîntregire a pierderii declarate de contribuabil aferenta anilor fiscali precedenți; pe anul 2015 pierderea fiscala declarata a fost de ..., astfel pe anul 2016 , organele de inspectie fiscala au stabilit venit net impozabil ... și impozit pe venit stabilit suplimentar de plata

Anul 2017;

Prin declarația privind veniturile realizate (declarația unica) depusa la organul fiscal teritorial contribuabilul a declarat -venit net .

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul a considerat in mod eronat ca fiind deductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul , inregistrate în evidentele contabile în baza bonurilor fiscale emise de furnizorii de combustibil în condițiile în care nu justificat utilizarea tuturor vehiculelor in cadrul activității generatoare de venituri.

Principala activitate generatoare de venit este prestarea de servicii de curierat pentru care deține in folosința gratuita atat autoutilitare, cat si autoturisme și deduce integral contravaloarea combustibilului utilizat.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs pentru aceste autoturisme , intocmite potrivit legii, în condițiile in care in conformitate cu prevederile art.73, alin.(1) .din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale.

Din constatarea fiscala detaliata prezentata la capitolul TVA ,pe perioada 01.01.2016-30.06.2021 a rezultat ca, contribuabilul nu poate justifica cantitatea d combustibil ... , ca fiind utilizati in activitatea desfasurata; organele de inspectie fiscala au determinat procentual cota de combustibil neutilizata anual, în scopul desfasurarii activitatii și anume în anul 2017 cota procentuala din totalul combustibilului dedus in întreaga perioada fiscala a fost de 13,77% la valoare de ...

In conformitate cu prevederile art. 68 , alin, (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul .

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net și au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil prin declarația depusa .

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul

fiscal 2017; astfel venitul net pe anul 2017 este de ... iar impozitul pe venit datorat este de....

Pentru venitul net declarat organul fiscal a stabilit în sarcina contribuabilului prin decizie de impunere, impozit pe venit , astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata .

Anul 2018;

Din declarația privind veniturile realizate (declarația unica), depusă de contribuabil la organul fiscal teritorial, contribuabilul a declarat venit impozabil.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au constatat ca, contribuabilul nu justifica cheltuielile cu combustibilul inregistrate în evidentele contabile în baza bonurilor fiscale emise de furnizorii de combustibil.

La solicitarea organelor de inspectie fiscala, contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs, intocmite potrivit legii, pentru vehiculele detinute în folosinta gratuita și care ar fi fost utilizate în desfasurarea activitatii generatoare de venituri.

Având in vedere constatarea fiscala detaliata prezentata la capitolul TVA și anume ca pe perioada 01.01.2016-30.06.2021, contribuabilul nu a putut justifica cantitatea de combustibili la valoare... , organele de inspectie fiscala au determinat procentual cota de combustibil neutilizata anual, în scopul desfasurarii activitatii ;in anul 2018 cota determinata a fost de 17,47% din totalul combustibilului dedus in întreaga perioada fiscala, rezultând o cantitate de ... litri combustibili neutilizati in activitatea desfasurata l.

In conformitate cu prevederile art. 68 , alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile....

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net ...

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor cu combustibilul , organele de inspectie fiscala au stabilit ca venitul net este de ... fata de venitul net declarat de contribuabil prin declarația depusa la organul fiscal teritorial.

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2018, astfel ca, venitul net pe anul 2018 este ... iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit , astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata .

Anul 2019;

Prin declarația unica, depusa de contribuabil la organul fiscal teritorial, , acesta a declarat venit net...

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul destinat functionarii unor autoturisme pentru care contribuabilul nu a putut justifica utilizarea acestora în cadrul activitatii generatoare de venituri.

În timpul controlului , organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului documente suplimentare respectiv foi de parcurs , intocmite potrivit legii, în vederea

justificarii consumului de combustibil pentru autoturismele în cauza, însă acestea nu au fost prezentate.

După cum s-a arătat și mai sus, urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica consumul a ... litri în suma de ... (baza) pe perioada 01.01.2016-30.06.2021; organele de inspectie fiscala au determinat în cota procentuala, anual, combustibilul înregistrat în evidentele contabile pentru care nu s-a facut dovada utilizarii în scopul desfasurarii activitatii iar pentru anul 2019, cota procentuala neutilizata a fost de 17,97 % respectiv cantitatea de ... în valoare de ... lei.

În conformitate cu prevederile art. 68, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul.

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net și au stabilit venit suplimentar fata de cel declarat de contribuabil prin declarația depusa.

Din venitul net determinat, organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2019; astfel ca venitul net pe anul 2019 este de ... iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit, astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata.

Anul 2020;

Prin declarația unica, depusa de contribuabil la organul fiscal teritorial, acesta a declarat venit net.

Urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul destinat functionarii unor autoturisme pentru care contribuabilul nu a putut justifica utilizarea acestora în cadrul activitatii generatoare de venituri.

În timpul controlului, organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului documente suplimentare respectiv foi de parcurs, întocmite potrivit legii, în vederea justificarii consumului de combustibil pentru autoturismele în cauza, însă acestea nu au fost prezentate.

După cum s-a arătat și mai sus, urmare analizei efectuate, organele de inspectie fiscala au constatat ca nu se justifica consumul a ... litri pe perioada 01.01.2016-30.06.2021; organele de inspectie fiscala au determinat în cota procentuala, anual, combustibilul înregistrat în evidentele contabile pentru care nu s-a facut dovada utilizarii în scopul desfasurarii activitatii iar pentru anul 2020, cota procentuala neutilizata a fost de 24,14 % respectiv cantitatea de ... litri la valoarea de ... (valoarea fiind determinata ținând cont de prețul mediu lunar al litrului de motorina conform bonurilor fiscale prezentate de contribuabil).

În conformitate cu prevederile art. 68, alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile în valoare de ... lei.

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net și au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil prin declarația depusa .

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2020; astfel ca venitul net pe anul 2020 este de ... iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata .

In ceea ce privește contribuția de asigurari sociale de sănătate stabilita suplimentar de plata pe perioada 01.01.2016 -31.12.2019, din Raportul de inspectie fiscala , rezulta:

Pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile stabilită suplimentar , în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile stabilită suplimentar , în conformitate cu prevederile art.143 alin. (2), art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe anul 2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului de 22.800 lei , în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

Pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului de 24.960 lei , în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

In ceea ce privește contributia de asigurari sociale de stat stabilită suplimentar de plata pe perioada 01.01.2016-31.12.2019, din Raportul de inspectie fiscala rezulta:

Pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurari sociale de stat asupra venitului net determinat suplimentar în conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare.

Pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit venit net suplimentar pentru care contribuabilul datoreaza bugetului general consolidat al statului contribuție de asigurari sociale in conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare;prin decizie de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2017 contribuție de asigurari sociale de stat astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale .

Pe anul 2018, organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar un venit net impozabil , suma care depășește plafonul minimal; astfel in conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contribuție de asigurări sociale de stat .

Pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit venit net suplimentar , suma care depășește plafonul minimal ; astfel în conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit suplimentar de plata contribuție de asigurări sociale de stat .

C)Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , Serviciul Fiscal Orasenesc din cadrul AJFP a stabilit in sarcina P.F.A. obligatii fiscale accesorii care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitate de intarziere aferente TVA;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- -dobanzi aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , rezulta ca accesoriile au fost stabilite astfel:

- dobanzi calculate pe perioada 25.04.2016-25.10.2021, aferente debitului individualizat prin Decizia de impunere ;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal;
- penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal ;
- dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanzi, calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal 1;
- dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-penalitate de intarziere , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal .

D)Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., obligatii fiscale accesorii astfel:

- dobanzi aferente diferentei de impozit anual de regularizat;
- penalitati de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice -Regularizari;

- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale -, declaratie unica;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate - declaratie unica;

- dobanzi aferente impozitului pe venit -declaratie unica.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca organul fiscal a stabilit obligatiile fiscale accesorii , astfel:

- dobanzi, calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;

- penalitati de intarziere, calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;

- dobanzi calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;

- penalitati de intarziere calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;

- dobanzi, calculate pe perioada 31.12.2016 -27.10.2021, aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere .

E)Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., obligatii fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , rezulta ca penalitatile de nedeclarare , stabilite pe perioada 31.12.2016-27.10.2021, sunt aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere .

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

Perioada verificata:01.01.2016-30.06.2021;

1).Cu privire la cheltuielile cu combustibilul respinse la deductibilitate pe perioada 01.01.2016-31.12.2020 și TVA respinsa la deductibilitate pe perioada

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

01.01.2016-30.06.2021, de organele de inspectie fiscala, contestate de către P.F.A.,D.G.R.F.P. - **Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte asupra deductibilitatii cheltuielilor cu combustibilul și TVA aferenta achizitiei de combustibil, în condițiile în care contribuabilul nu a făcut dovada utilizării exclusive a autovehiculelor aflate în folosința conform contractelor de comodat în scopul desfasurării activității sale.**

În fapt, pe perioada verificata, activitatea economica principala generatoare de venit, desfășurata de P.F.A. a constat în transportul rutier în regim de coletarie, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii ..., transportul fiind efectuat cu autovehicule proprii deținute în comodat.

Urmare verificării organele de inspectie fiscala au constatat ca , pe perioada 01.01.16-30.06.2021, P.F.A. a înregistrat în evidentele contabile achiziția a... litri combustibil, întreaga cantitate fiind data în consum în condițiile în care la inventarierea anuale nu au fost evidențiate stocuri de combustibil iar contribuabilul nu deține un spațiu de depozitare corespunzător pentru combustibil.

Urmare centralizării facturilor emise către clienți în perioada 01.01.2016-30.06.2021 s-a constatat ca, contribuabilul a facturat un număr ... km efectuați în vederea îndeplinirii sarcinilor contractuale.

În condițiile în care contribuabilul nu a prezentat documente (foi de parcurs, cartea tehnica a mașinilor) din care sa rezulte ca, combustibilul în cantitate de ... litri, achiziționat și dat în consum , a fost destinat desfasurării activității economice, organele de inspectie fiscala, în vederea stabilirii situației fiscale reale au procedat la estimarea consumului de combustibil în raport de numărul de km facturati .

Din informațiile date de către contribuabil, informațiilor din baza de date online, organele de inspectie fiscala au apreciat ca norma de consum este de 12,5 litri/ 100 km; în contextul în care nu se poate determina cu certitudine care autovehicule au fost utilizate în întreaga perioada verificata iar norma de consum determinata este agreata la majoritatea modelelor de autoutilitare de felul celor indicate de contribuabil, organele de inspectie fiscala au stabilit ca pentru cei ...km facturati clientilor, combustibilul efectiv utilizat este în cantitate de ... litri.

Astfel, organele de inspectie fiscala au apreciat ca diferența de combustibil de ... litri dintre cantitatea înregistrată în evidentele contabile și cea determinata ca fiind efectiv consumata pentru prestarea serviciilor facturate, nu a fost utilizata în scopul desfasurării activității.

Organele de inspectie fiscala au repartizat procentual pe fiecare an fiscal în funcție de cota procentuala a achiziției de combustibil din total, cantitatea de ... litri determinata ca nefiind aferenta activității sale economice și au procedat la estimare, în conformitate cu prevederile art.106, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pe de o parte tinand cont de km înșcrisi în documentele prezentate de contribuabil, precum și cantitatea de combustibil necesara pentru efectuarea deplasărilor facturate, a prețului mediu de achiziției al litrului de motorina, în vederea determinării valorii combustibilului neutilizat în cadrul activității economice a contribuabilului .Conform documentelor prezentate , organele de inspectie fiscala au stabilit ca valoarea celor ... litri combustibil , neutilizati în activitatea economica a contribuabilului este de ... lei.

În conformitate cu prevederile art.297 alin.(4) , art.298 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal precum și prevederile pct.68 din H.G. nr.1/2015 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, prin Decizia de impunere organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate TVA aferenta bazei impozabile inregistrata în evidentele contabile pe perioada 01.01.2016-30.06.2021.

De asemenea se reține ca, pe perioada 01.01.2016-31.12.2020, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate și cheltuielile cu combustibilul, determinate procentual pe fiecare an astfel:

-pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit o cota procentuala de combustibil dedus de 8,84 % din întreaga cantitate de combustibil dedusa pe perioada fiscala verificata, adică cantitatea de ...litri combustibili, ca nefiind utilizata în activitatea desfasurata la valoarea de ... lei;

-pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au stabilit o cota procentuala de combustibil dedus de 13,77 % din întreaga cantitate de combustibil dedusa pe perioada fiscala verificata, adică cantitatea de litri combustibili, ca nefiind utilizata în activitatea desfasurata, la valoarea de ... lei;

-pe anul 2018, organele de inspectie fiscala au stabilit o cota procentuala de combustibil dedus de 17,47 % din întreaga cantitate de combustibil dedusa pe perioada fiscala verificata, adică cantitatea de ... litri combustibili, ca nefiind utilizata în activitatea desfasurata, la valoarea de ... lei;

-pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit o cota procentuala de combustibil dedus de 17,97 % din întreaga cantitate de combustibil dedusa pe perioada fiscala verificata, adică cantitatea de ... litri combustibili, ca nefiind utilizata în activitatea desfasurata, la valoarea de... lei;

-pe anul 2020, organele de inspectie fiscala au stabilit o cota procentuala de combustibil dedus de 24,14 % din întreaga cantitate de combustibil dedusa pe perioada fiscala verificata, adică cantitatea de ... litri combustibili, ca nefiind utilizata în activitatea desfasurata, la valoarea de... lei;

Organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile în conformitate cu prevederile art.68 alin.(4) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal și pct.7 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal dat în aplicarea art.68 din Cod.

Prin contestatia formulata, contestatarul solicita desfiintarea actelor administrative fiscale contestate si reverificarea obligatiilor fiscale in conformitate cu prevederile art.128 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, pe motiv ca au aparut date si acte suplimentare care au fost necunoscute organului de inspectie fiscala la data incheierii inspectiei fiscale si anume:

-la data inspectiei fiscale nu a fost în măsură să prezinte anexele si foile de parcurs, deoarece documentele au fost atașate facturilor transmise beneficiarilor serviciilor prestate, în vederea verificării și confirmării de către aceștia a veridicității serviciilor facturate; prin anexa 6 la contestatie anexeaza aceste documente.

-arata ca prestarea de servicii s-a desfasurat, de regula, cu trei mijloace de transport pe care le-a detinut in comodat în aceeași perioadă de timp, aprovizionarea cu combustibil s-a facut pe fiecare autovehicul și se deconta contravaloarea bonurilor fiscale; pentru a tine evidenta combustibilului pentru fiecare autovehicul, s-a notat pe verso bonului numărul autovehiculul pentru care s-a

cumpărat combustibil; la contestatia formulata contestatarul anexeaza fisa de magazie pentru fiecare mașina, din care rezulta combustibilul aprovizionat si consumat in funcție de kilomerii parcurși (anexa 2 la contestatie);

-arata că la societățile unde era angajat avea program flexibil iar cea mai mare parte a activității consta în coordonare prin telefon a parcului auto al agenților economici respectivi, fapt ce ii permitea sa efectueze în același timp curse in interesul PFA cu autovehiculele personale; arata ca automobilele aflate în folosința PFA au fost conduse si de șoferii de la societățile menționate (anexa 3 la contestatie);

-arata ca a întocmit situatia privind normarea consumului de carburant pentru autoutilitare transport colete , care constituie anexa 5 la contestatie;

Contestatarul sustine ca, prin documentele ce formeaza anexa 6 la contestatie (foile de parcurs si din fisele de magazie) face dovada ca combustibilul achiziționat a fost folosit doar pentru desfasurarea activitatii economice .

Totodata contestatarul sustine ca, inspectia fiscală s-a efectuat cu eludarea prevederilor art. 106 din Codul de Procedură Fiscală.

In drept, referitor la deductibilitatea cheltuielilor privind combustibilul , sunt aplicabile prevederile art.68 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare potrivit caruia:

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.[...]

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor, se vor aplica regulile generale de deducere.

Modalitatea de aplicare a acestor prevederi se stabilește prin normele metodologice date în aplicarea [art. 68](#);”

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

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

7) În sensul prevederilor [art. 68](#) alin. (7) lit. k) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la [pct. 68](#) alin. (6) din normele metodologice date în aplicarea [art. 298](#) din Codul fiscal*) din [titlul VII](#) "Taxa pe valoarea adăugată".[...]

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

In materie de TVA in speta sunt aplicabile prevederile art.297, art.299 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.297

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

a) operațiuni taxabile;”

-art.299

(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. 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;

La pct.67, pct.69 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal , dat in aplicarea art.297 respectiv art.299 din Cod .se prevede:

“67. (1) Dreptul persoanelor impozabile de a deduce taxa achitată sau datorată pentru bunurile/serviciile achiziționate destinate utilizării în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (4) din Codul fiscal constituie un principiu

fundamental al sistemului de TVA. Dreptul de deducere prevăzut la [art. 297](#) din Codul fiscal face parte integrantă din mecanismul TVA și, în principiu, nu poate fi limitat. Acest drept se exercită imediat pentru totalitatea taxei aplicate operațiunilor efectuate în amonte. Pentru a beneficia de dreptul de deducere trebuie îndeplinite în primul rând condițiile de fond, astfel cum rezultă din jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene, respectiv pe de o parte, cel interesat să fie o persoană impozabilă în sensul [titlului VII](#) din Codul fiscal și, pe de altă parte, bunurile sau serviciile invocate pentru a justifica acest drept să fie utilizate în aval de persoana impozabilă în scopul operațiunilor prevăzute la [art. 297](#) alin. (4) din Codul fiscal, iar în amonte, aceste bunuri sau servicii să fie furnizate de o altă persoană impozabilă.

(2) Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește, în raport cu elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.”

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

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

(6) Pentru achizițiile de bunuri și servicii pe bază de bonuri fiscale emise în conformitate cu prevederile [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999](#) privind obligația operatorilor economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale care îndeplinesc condițiile unei facturi simplificate, în conformitate cu prevederile [art. 319](#) alin. (12), (13) și (21) din Codul fiscal, dacă furnizorul/prestatorul a menționat pe bonul fiscal cu ajutorul aparatului de marcat electronic fiscal codul de înregistrare în scopuri de TVA al beneficiarului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale [pct. 67](#).”

La art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

(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.

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

“(1) În aplicarea [art. 298](#) alin. (1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului. Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(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.[...]

(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.”

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

În ceea ce privește TVA, legiuitorul a prevăzut în mod clar ca orice persoană are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Referitor la vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de curierat (vehicule utilizate pentru transportul și distribuirea scrisorilor, coletelor și pachetelor) se reține ca legiuitorul a prevăzut acordarea integrală a deductibilității cheltuielilor și TVA aferentă oricărei cheltuieli atribuite unui vehicul cum sunt cheltuieli de reparații, întreținere, cheltuieli cu lubrifianții, cu piese de schimb, cheltuieli cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului.

Se reține ca utilizarea vehiculelor exceptate prevăzute la art.298 alin.(3), în speta vehicule utilizate pentru serviciile de curierat, rezultă din informații cum sunt:obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada ca persoana impozabila are personal angajat cu calificare in domeniile prevazute de exceptii, foile de parcurs care trebuie sa contina cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs, sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

Legiuitorul a prevăzut în mod clar ca este obligatia persoanei impozabile sa demonstreze ca sunt îndeplinite toate conditiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezulta si din Hotararea Curtii Europene de Justitie în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman si E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien .Potrivit jurisprudentei constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură sa refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește în raport de elemente obiective, ca acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

Analizând contestația contribuabilului în raport de prevederile legale mai sus citate și documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

Activitatea economică principală generatoare de venit, desfășurată de P.F.A. a constat în transportul rutier în regim de coletarie, în baza contractelor de prestări servicii încheiate cu beneficiarii, transportul fiind efectuat cu autovehicule proprii deținute în comodat.

Se reține ca în vederea desfășurării activității, pe perioada verificată, contribuabilul a deținut și utilizat 7 autovehicule (5 autoutilitare destinate transportului de marfa și două autoturisme) .

Din evidentele contabile ale contribuabilului au rezultat costuri cu combustibilului în procent de 80% din veniturile înregistrate , astfel ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale organele de inspecție fiscală au analizat documentele prezentate de contribuabil, au solicitat informații și documente suplimentare contribuabilului, au utilizat informații din baza de date online pentru a stabili norma de consum în lipsa unor documente precum foi de parcurs, cartea tehnică a vehiculelor utilizate.

Urmare analizării bonurilor de achiziție combustibil(motorină) prezentate de către contribuabil s-a constatat ca acestea sunt de valoare mică și sunt zile în care s-au efectuat 3 chiar 4 alimentări, la intervale orare apropiate; majoritatea bonurilor de combustibil sunt emise la pompe și sunt plătite în numerar.

Se reține faptul ca, deși contribuabilul deține în comodat câte 3 autovehicule în același timp, în anul 2016 are un singur angajat, pe parcursul anului 2017 nu are angajați iar începând cu anul 2018 are un angajat.

Spre exemplificare :în luna decembrie 2017, când PFA nu avea angajați,, iar X era angajat cu norma întreaga la societatea C, în perioada 01-03 ale lunii au fost efectuate câte 3 alimentări cu combustibil, în perioada de 04-06 au fost efectuate câte patru alimentări cu combustibil; X titular al PFA a avut și calitatea de angajat în cadrul societăților C și T în funcții de conducere, care îi dădeau acces la parcul auto al clienților săi. Din consultarea aplicației REVISAL s-a constatat ca dl X a fost angajat în perioada 19.07.2016-01.08.2018 în funcția de șef trafic curierat intern la C, iar în perioada 18.09.2019-pana la zi în funcția de director adjunct la T.

Dupa cum arată și contribuabilul în contestația formulată, bonurile de achiziție combustibil sunt repartizate pe fiecare autovehicul deținut(3 vehicule), prin înscrierea pe verso bonului a numărului de înmatriculare deși s-a constatat ca nu avea posibilitatea fizică de a utiliza toate aceste vehicule.

Se reține ca în timpul controlului contribuabilul nu a prezentat foi de parcurs prin care să justifice ca autovehiculele au fost utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității;au fost prezentate documente întocmite electronic, ca anexe ale facturilor emise însă nu pentru întreaga perioadă verificată, acestea fiind întocmite în perioada februarie 2017- mai 2018 pentru clientul C și noiembrie 2019 - august 2021 pentru clientul T.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspecție au consultat site-ul oficial al Registrului Auto Român, unde au verificat înregistrările citirii odometrelor, la autovehiculele deținute în comodat de PFA X și au constatat următoarele:

-în ceea ce privește autovehiculul Volkswagen , cu număr de înmatriculare ...s-a constatat ca în perioada 07.07.2016- 07.07.2017 vehiculul a parcurs un număr de...; din evidența contabilă prezentată de contribuabil rezulta ca acesta a repartizat combustibil în valoare de ... din care se poate estima ca la un preț mediu ... ar fi parcurs ... km (la un consum mediu de 12,5 litri/100 km).

Se reține ca în vederea stabilirii stării de fapt fiscale , organele de inspecție fiscală au procedat la administrarea mijloacelor de probă prevăzute la art.55 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală și anume prin Note explicative, au solicitat contribuabilului informații și documente suplimentare.

Prin întrebarea nr.1 din Nota explicativa , organele de inspectie fiscala au solicitat informații reprezentantului legal cu privire la utilizarea celor 4 autovehicule în anul 2016 în condițiile în care a avut doar un angajat; prin răspunsul formulat contribuabilul arata ca „S-au utilizat 4 mașini deoarece eu și angajatul meu foloseam câte una sau doua mașini pe zi deoarece în zonele exterioare sau în zona centrala nu puteam să ne descurcam cu autoutilitarele mari de 3,5 tone.Pe lângă asta firmele cu care am avut contractele au pus la dispoziție soferi (curieri) pentru a ajuta când era volumul mai mare de marfa.Eu le puneam la dispoziție doar mașinile, combustibilul și reparațiile acestora.”

Cu privire la anul 2017, când contribuabilul nu a avut angajați , prin răspunsul dat la întrebarea din aceeași Nota explicativa arata ca:”Cele 5 mașini nu au fost folosite toate în același timp.In cea mai mare parte pe lângă mine au condus angajații firmelor la care am avut contractele”.

Prin răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa din data de 02.09.2021, referitor la alimentarea cu combustibil a celor 3 autovehicule când nu avea angajați, contribuabilul arata ca „in aceasta perioada am avut contract cu C și foloseau mașinile mele.Eu puneam la dispoziție mașinile, combustibilul și reparațiile și ei puneau la dispoziție soferii.”

Cu privire la documentele justificative din care sa rezulte acest lucru și nominalizarea soferilor care foloseau mașinile, prin răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa, contribuabilul sustine ca ”nu dețin niciun document justificativ .”

De asemenea prin răspunsul dat la întrebarea din aceeași Nota explicativa, contribuabilul arata ca a dat spre folosinta mașinile detinute și la soferii de la T însă nu deține niciun document.

În contractele incheiate între PFA și clienții C și T nu se specifica faptul ca vehiculele PFA vor fi date spre folosinta și soferilor , angajați ai acestor societati.

Având în vedere răspunsul dat la întrebările din Nota explicativa, organele de inspectie fiscala au solicitat contribuabilului sa arate care au fost avantajele obtinute urmare cedarii folosintei vehiculelor acestor societati.

Prin răspunsul formulat contribuabilul arata ca „Avantajul era ca eu facturam și primeam suma facturata ; cheltuiela mea era doar combustibilul și reparațiile, soferii erau angajați și plățiți de firmele colaboratoare .”

Cu privire la faptul ca pe perioada verificata a fost angajat cu contract de munca , cu program de munca de 8 ore la societatile C și T , prin răspunsul dat la întrebarea din Nota explicativa, contribuabilul arata ca programul de lucru nu a fost unul fix iar cursele le efectua după terminarea programului ; nu avea o oră stabilită la care sa meargă la servicii și efectuarea sarcinilor de serviciu nu necesita prezenta sa la birou.

Cu privire la justificarea consumului de combustibil se reține ca prin întrebarea din Nota explicativa s-a solicitat contribuabilului sa justifice diferenta de Km nefacturati în decembrie 2017 având în vedere ca potrivit foilor de parcurs prezentate, s-au efectuat ... km iar alimentările de combustibil cu un consum mediu de 15% duc la ...km . Prin răspunsul formulat contribuabilul arata ca diferenta de Km rezulta din faptul ca pe foaia de parcurs sunt ... de km dar în fapt sunt... km cu adunatul personalului din oraș; la fel și pentru cursa sunt mai mulți km și pentru transportul angajatilor - difera foarte mult după localitatea unde locuiesc.

Având în vedere răspunsul formulat, organele de inspectie fiscala, prin întrebarea din nota explicativa au solicitat contribuabilului sa precizeze dacă mai

are de facturat servicii prestate clientilor, însă prin răspunsul formulat acesta a precizat ca nu mai are de facturat servicii niciunui client.

De asemenea, prin Nota explicativa s-a solicitat contribuabilului prezentarea de documente justificative privind consumul de combustibil altele decat cele transmise prin email însă prin răspunsul formulat contribuabilul arata ca nu deține alte documente.

Din informațiile prezentate de către contribuabil s-a constatat ca acesta nu deține documente justificative pentru a proba consumul de combustibil înregistrat în evidentele contabile iar combustibilul achiziționat nu a fost în întregime destinat utilizării în scopul desfășurării activității economice a PFA.

De asemenea, în lipsa foilor de parcurs, întocmite pentru fiecare autovehicul utilizat, cu precizarea categoriei de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs a rezultat ca nu toate autovehiculele au fost utilizate în scopul desfășurării activității iar distribuirea cheltuielilor cu combustibil a fost efectuată în așa fel încât să mascheze o majorare artificială a costului cu deplasarea autovehiculelor.

Din facturile emise către clienți, nu se poate determina obiectul facturii, în majoritatea facturilor la rubrica denumirea produsului sau serviciului este înscrisă mențiunea "prestări servicii", sau "servicii transport" și perioada facturată, fără ca facturile să fie însoțite de foi de parcurs, situații de lucrări sau alte documente justificative din care să rezulte cu ce autovehicul s-a efectuat transportul coletelor, numărul de km facturați și ruta de deplasare.

Se reține ca la contestația formulată contribuabilul a anexat probe noi în susținerea contestației.

În conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală :

*„1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:[...]
d) dovezile pe care se întemeiază;”*

iar potrivit art.276 din același act normativ:

„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora poate/pot să depună probe noi în susținerea cauzei.În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se oferă posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

Analizând documentele anexate de către contribuabil la contestația formulată se rețin următoarele:

Prin anexa 1 la contestație contribuabilul a prezentat facturile emise către clienți, pe perioada verificată, facturi ce au fost prezentate și în timpul controlului și care au fost analizate și luate în considerare de organele de inspecție fiscală la stabilirea suplimentară a obligațiilor fiscale.

După cum au constatat și organele de inspecție fiscală facturile întocmite de către contribuabil către clienții săi au înscris la rubrica denumirea produsului sau serviciului mențiunea "servicii transport" „servicii prestate” fără a conține informații cu privire la ruta de deplasare, Km parcurși; unele facturi au anexat un document denumit „foaie de parcurs” în care se specifică data, ruta alimentară efectuată, km agreați, tarif/km, total cost /cursă, observații.

Spre exemplu, factura emisă de contribuabil către Societatea C la rubrica denumirea produselor sau serviciilor are înscrisă mențiunea "prestări servicii" ...

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

Din anexa la factura denumita „foaie de parcurs” rezulta ca pe perioada 03.12.2017-11.12.2017 s-a efectuat curse pe ruta.. + manipulantii , Km agreeati fiind mai mici la tariful iar la rubrica observatii se specifica faptul ca „se făceau doua curse pe zi a câte 50 de KM).

Din factura, anexa prezentata nu rezulta categoria de vehicul utilizat, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

-Anexa 2 la contestatie conține fisele de magazie combustibil întocmite pe fiecare vehicul în parte unde sunt evidentiata achizițiile de combustibil pe perioada 01.01.2016-30.06.2021; din analiza acestor fise rezulta faptul ca, combustibilul achizitionat este dat în consum, lucru constat și de organele de inspectie fiscala urmare verificarii; iar la sfârșitul anului sunt evidentiata cantitati mici de combustibil.

După cum s-a arătat și mai sus în inventarele anuale nu este evidentiata stoc de combustibil și mai mult contribuabilul nu deține un spațiu de depozitare a combustibilului.

Anexa 3 la contestatie reprezintă adresa emisa de Societatea T în care, la pct.3 se specifica faptul ca „In zilele când acesta nu a putut să ne pună la dispoziție un șofer pentru aceste curse zilnice T i-a pus la dispoziție unu dintre soferii noștrii urmând ca aceste sume să fie scăzute din factura acestuia.Cheltuielile cu combustibilul au fost suportate de PFA .Atasat transmitem anexe la facturile de prestari servicii.”

Anexele atasate acestei adrese se refera la perioada 16.06.2021-01.09.2021, perioada care nu face obiectul verificarii, astfel adresa anexata nu poate fi luata în considerare în solutionarea favorabila a contestatiei.

La contestatia formulata, contribuabil a anexat și adresa emisa de Registrul Auto Roman reprezentând „Istoric Vehicul” autoutilitara Volkswagen prin care arata ca valorile privind „inregistrare citire odometru” urmare inspectiilor tehnice periodice efectuate au fost

Contestatarul sustine ca la data de 30.09.2017 odometru indica cifra de ... km , reprezentând kilometri reali efectuati de vehiculul în cauza iar organele de inspectie fiscala nu au ținut cont de inadvertentele în inregistrarile de citire a odometrului și au procedat greșit la estimarea unei cheltuieli cu combustibilul doar pentru cantitatea de

Aratam ca, asupra documentelor noi, anexate la contestatie de către contestatar , în conformitate cu prevederile art.276 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile și completarile ulterioare, mai sus enuntat s-au pronuntat și organele de inspectie fiscala. Prin referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei organele de inspectie fiscala specifica faptul ca nu s-a ținut cont de citirea făcută de RAR la calculul combustibilul consumat , după cum eronat sustine contribuabilul, ci acest aspect a fost adus în sprijinul argumentatiei oferite pentru sustinerile cum ca, nu tot combustibilul a fost utilizat în activitatea economica generatoare de venituri a PFA.

Contestatarul a anexat la contestatia formulata un extras din procedura privind normarea consumului de carburant pentru autoutilitare transport colete , conform Ordinului nr.14/27.09.1982 emis de Ministerul Transporturilor si Telecomunicatiilor(anexa 5 la contestatie) fara a prezenta efectiv calculul consumului normat de combustibil pentru vehiculele utilizate in activitate sa .

Dupa cum s-a aratat si mai sus , contestatarul in timpul controlului nu a prezentat foi de parcurs din care sa rezulte norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs sau cartea tehnica a fiecarui vehicul utilizat în activitatea sa economica.

Astfel, prezentarea unui extras din procedura privind normarea consumului de carburant pentru autoutilitate transport colete care prevede modul de calcul al consumului normat de combustibil la autoutilitare fără prezentarea unei situații concrete privind calculul normei proprii de consum carburant pe kilometru parcurs pentru fiecare vehicul utilizat în activitatea economica a contribuabilului , nu are relevanta în speta și nu poate fi luata în considerare în sustinerea contestatiei.

Referitor la foile de parcurs depuse de către contribuabil la contestatia formulata (anexa 6 la contestatie), urmare analizei acestora se rețin urmatoarele:

La contestatie a fost prezentat un dosar cu documente denumite „Foi de parcurs” intocmite pe fiecare vehicul aflat în folosinta contribuabilului conform contractelor de comodat , în vederea desfasurarii activitatii economice pe perioada verificata și contin urmatoarele informații: data plecarii, km plecare, ruta, data sosirii, km sosire , km parcursi, loc alimentare, km bord alimentare, cantitatea alimentata și consum.

Din foile de parcurs prezentate rezulta consum diferit pe fiecare vehicul .

Foile de parcurs prezentate nu contin informații referitoare la numele conducatorului auto și mai mult,foile de parcurs prezentate nu sunt anexate facturilor emise către clienți și nu contin informații referitoare la aceste facturi în vederea stabilirii unei corelatii între cheltuielile cu combustibilul și veniturile inregistrate în evidentele contabile ale contribuabilului în baza facturilor emise de acesta către clientii săi.

Contribuabilul nu a prezentat o situație din care sa rezulte consumul de combustibil conform foilor de parcurs prezentate în raport de veniturile inregistrate în evidenta contabila respectiv din care sa rezulte o alta situație de fapt fiscala decât cea stabilită de organele de inspectie fiscala.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezulta ca organele de inspectie fiscala au analizat foile de parcurs anexate de contribuabil la contestatia formulata și arata ca acestea au fost intocmite ulterior efectuării inspectiei fiscale iar acestea nu reflecta realitatea, fiind intocmite după 5-6 ani de la data efectuării deplasării, fără a fi precizat numele conducatorului auto.Organele de inspectie fiscala precizeaza faptul ca la stabilirea consumului de combustibil s-a ținut cont de anexele la facturile emise (acolo unde au existat).In raportul de inspectie fiscala , organele de inspectie fiscala specifica faptul ca contribuabilul a prezentat documente intocmite electronic, ca anexe ale facturilor emise însă nu pentru întreaga perioada verificata , acestea fiind intocmite în perioada februarie 2017-mai 2018.

Se reține faptul ca în timpul controlului, organele de inspectie fiscala prin Note explicative au solicitat contribuabilului prezentarea de documente justificative privind consumul de combustibil însă contribuabilul a precizat ca nu deține documente, altele decât cele prezentate.

Dupa cum s-a aratat si mai sus, in vederea determinării cantitatii de combustibil în raport de veniturile inregistrate în evidentele contabile în baza facturilor emise către clienți, organele de inspectie fiscala au centralizat toate achizițiile de combustibil înregistrate de contribuabil în evidenta contabila și au

constatat ca pe perioada 01.01.2016-30.06.2021, P.F.A., a înregistrat un consum de combustibil de ... (anexa nr.4 la RIF), întreaga cantitate fiind data în consum, după cum rezulta și din documentele existente la dosarul cauzei. Din facturile emise către clienți, în perioada 01.01.2016-30.06.2021 s-a constatat ca, contribuabilul a facturat un număr d... (anexa nr.5 la RIF) efectuați în vederea îndeplinirii sarcinilor contractuale.

Se reține ca ,pentru determinarea numărului de km facturați, organele de inspecție fiscală au considerat prețul prestării de servicii de curierat ca fiind ... prețul nu este prevăzut în contractele încheiate între parti astfel ca, organele de inspecție fiscală au determinat prin estimare ca prețul pe km a fost același ca și pentru clienții cu cele mai multe facturi.

În vederea determinării normei de consum, organele de inspecție fiscală au consultat baza de date online, respectiv au solicitat contribuabilului să precizeze norma de consum conform cartii tehnice a mașinii; prin răspunsul la întrebarea din nota explicativă contribuabilul a prezentat un consum mediu estimat fără ca acesta să fie bazat pe documente sau foi de parcurs întocmite pe fiecare mașină.

Din foile de parcurs anexate la contestația formulată rezulta un consum de combustibil de 10 litri/100 km, respectiv 15 litri/100km.

Se reține ca organele de inspecție fiscală, în baza informațiilor date de către contribuabil, informațiilor din baza de date online, au apreciat ca norma de consum este de 12,5 litri/ 100 km, aceasta normă de consum fiind apreciată la majoritatea modelelor de autoutilitare de felul celor indicate de contribuabil ca fiind folosite în desfășurarea activității .

În condițiile în care din documentele anexate la contestația formulată precum și cele prezentate în timpul controlului, analizate și de organele de inspecție fiscală, nu a rezultat consumul real de combustibil destinat desfășurării activității se reține ca în mod legal organele de inspecție fiscală au apreciat, urmare administrării mijloacelor de probă , ca pentru serviciile facturate clienții săi în perioada supusă inspecției fiscale, respectiv pentru număr de... km facturați, consumul de combustibil a fost de ...litri.

Prin urmare , în mod legal organele de inspecție fiscală au constatat ca diferența de litri combustibil , nu a fost utilizată în scopul desfășurării activității.

Se reține ca, în vederea determinării valorii combustibilului neutilizat în cadrul activității economice a contribuabilului, organele de inspecție fiscală au procedat la estimarea, în conformitate cu prevederile art.106, alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, prețului mediu de achiziție al litrului de combustibil(motorina). Luând în considerare documentele prezentate de contribuabil organele de inspecție fiscală au stabilit ca valoarea combustibilului neutilizat este de ... lei (prețul /litru combustibil fiind determinat pe fiecare an în raport de prețul din bonurile de achiziție prezentate de contribuabil).

În conformitate cu prevederile art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală:

„(1) Organul fiscal stabilește baza de impozitare și creanța fiscală aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impozitare, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) *Stabilirea prin estimare a bazei de impozitare se efectuează în situații cum ar fi: [...]*

b) în situația în care organul fiscal nu poate determina situația fiscală corectă și constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul controlului fiscal sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există ori nu sunt puse la dispoziția organelor fiscale.

(3) *În situațiile în care, potrivit legii, organul fiscal este îndreptățit să stabilească prin estimare bazele de impozitare, acesta identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale. Organul fiscal are obligația menționării în actul de impunere a motivelor de fapt și a temeiului de drept care au determinat folosirea estimării, precum și a criteriilor de estimare.”*

În speta se retine ca, la stabilirea bazei de impozitare organele de inspectie fiscala au luat in considerare documentele prezentate de contribuabil pe aceasta perioada si anume bonurile de achizitie a combustibilului precum si informatiile prezentate de contribuabil prin raspunsurile date la intrebarile din Notele explicative.

Astfel, argumentul contestatarului potrivit caruia estimarea bazei impozabile s-ar fi efectuat cu eludarea prevederilor art.106 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala nu poate fi retinuta in soluzionarea favorabila a contestatiei in conditiile in care organele de inspectie fiscala au luat in considerare documentele si informatiile prezentate de contribuabil .

Potrivit prevederilor art.64, art.72 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare:

-art.64

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

-art.72

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

iar la art.73 din același act normativ se prevede:

“(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 prevederile legale invocate se retine ca sarcina probei revine contribuabilului iar organul de inspectie fiscala are sarcina de a motiva actele administrativ fiscale emise pe baza de probe sau constatari proprii.

Totodata se retine ca in conformitate cu prevederile art.6, art.7 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

-art.6

“(1) Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de probă prevăzute de lege şi să adopte soluţia întemeiată pe prevederile legale, precum şi pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză raportat la momentul luării unei decizii.”

-art.7

“(3) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice şi să ia în considerare toate circumstanţele edificatoare fiecărui caz în parte.”

Prin urmare, organele de inspectie fiscala sunt indreptatite sa aprecieze in limita atributiilor si competentelor ce le revin relevanta starii de fapt fiscale prin utilizarea mijloacelor de proba prevazute de lege.

De asemenea în conformitate cu prevederile pct.68 alin.(8) din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal , mai sus enuntat, dacă situaţia de fapt constatata de organele de inspectie fiscala este diferita de situaţia prezentata de persoana impozabila în ceea ce priveşte exercitarea dreptului de deducere a taxei organul fiscal este indreptatit sa aprecieze în limitele atributiilor şi competentelor ce ii revin relevanta starii de fapt fiscale şi sa adopte soluţia admisa de lege.

În speta, după cum s-a arătat şi mai sus organele de inspectie fiscala au apreciat starea de fapt fiscala luând în considerare documentele şi informaţiile prezentate de contribuabil precum şi informaţiile din baza de date online cu privire la norma de consum în condiţiile în care nu au fost prezentate documente din care sa rezulte norma proprie de consum de carburant pe kilometru parcurs pentru fiecare vehicul utilizat (foi de parcurs, cartea tehnica a vehiculelor utilizeze).

După cum s-a arătat şi mai sus, documentele anexate de către contribuabil la contestatia formulata nu sunt de natura sa modifice constatarile organelor de inspectie fiscala în condiţiile în care nu s-au prezentat alte situaţii din care sa rezulte alte cheltuieli cu combustibilul decât cele determinate de organele de inspectie fiscala în raport de veniturile inregistrate în evidentele contabile în raport de veniturile inregistrate, conform facturilor emise către clienţi iar foile de parcurs prezentate nu pot fi luate în considerare în condiţiile în care sunt incomplete şi nu sunt anexate facturilor emise către clienţi.

De asemenea, argumentele contestatarului neinsotite de dovezi obiective nu pot fi retinute în solutionarea favorabila a contestatiei în condiţiile în care potrivit legii sarcina probei revine acestuia.

În aceste condiţii organul de solutionare a contestatiei va lua în considerare constatarile organelor de inspectie fiscala şi anume va menţine ca legala constatarea organelor de inspectie fiscala cu privire la diferenţa de ... litri combustibil ca nefiind utilizata în scopul desfasurarii activitatii generatoare de venituri precum şi stabilirea suplimentara a bazei impozabile aferenta diferentei de combustibil neutilizat în scopul desfasurarii activitatii pe perioada 01.01.2016-30.06.2021.

Din documentele existente la dosarul contestatiei se reţine ca organele de inspectie fiscala au repartizat procentual pe fiecare an fiscal, în funcţie de cota procentuala a achizitiei de combustibil, diferenţa de .. litri combustibil ca nefiind

în scopul desfășurării activității generatoare de venituri impozabile precum și baza impozabilă ... stabilită suplimentar .

Din documentele existente la dosarul constatației se reține ca organele de inspectie fiscală au respins , pe perioada 01.01.2016-30.06.2021, la deductibilitate TVA în aferența bazei impozabile determinată suplimentar pe motiv ca achizițiile de combustibil nu au fost destinate în totalitate realizării de operațiuni taxabile.

De asemenea, pe perioada 01.01.2016-31.12.2020 , organele de inspectie fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul pe motiv cheltuielile cu combustibilul nu a fost utilizat în desfășurarea activității economice generatoare de venituri impozabile.

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține sunt cheltuieli deductibile numai cheltuielile efectuate în cadrul activității independente justificate cu documente; de asemenea, orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferență achizițiilor dacă acestea sunt destinate utilității în folosul operațiunilor sale taxabile.

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

De asemenea, din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca utilizarea vehiculelor pentru servicii de curierat rezultă și din informațiile precum obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniu iar în speta s-a constatat că contribuabilul nu a avut personal angajat pe toată perioada verificată care să utilizeze vehiculele pentru care s-a efectuat aprovizionarea cu combustibilul înregistrat în evidențele contabile.

Legiuitorul a prevăzut în mod clar ca 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 .Potrivit jurisprudenței constante a Curții de Justiție a Uniunii Europene organele fiscale competente sunt în măsură să refuze acordarea dreptului de deducere dacă se stabilește în raport de elemente obiective, că acest drept este invocat în mod fraudulos sau abuziv.

În consecință, în condițiile în care s-a constatat că s-au efectuat aprovizionări cu combustibil de 3 chiar 4 ori pe zi , la intervale orare apropiate, că deși contribuabilul deține în comodat câte 3 autovehicule în același timp are un singur angajat sau nu are angajați(în anul 2016 un angajat, anul 2017 nu are angajați iar începând cu anul 2018 are un angajat), că bonurile de achiziție combustibil sunt repartizate pe fiecare autovehicul deținut(3 vehicule) , prin înscrierea pe verso bonului a numărului de înmatriculare deși nu avea posibilitatea fizică de a le utiliza toate aceste autovehicule, faptul că PFA a prezentat la contestația formulată foi de parcurs întocmite pe fiecare vehicul în parte dar fără a fi anexate și fără a conține informații referitoare la facturile care aparțin , respectiv o situație din care să rezulte cheltuielile cu combustibilul în raport de veniturile înregistrate în evidențele contabile în baza facturilor emise precum și că aceste foi de parcurs ar fi

fost întocmite ulterior controlului, argumentele contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală în lipsa unor dovezi obiective.

După cum s-a arătat și mai sus sarcina probei revine contribuabilului iar organul fiscal are sarcina de a motiva actele fiscale emise pe baza de probe sau constatări proprii.

De asemenea, în conformitate cu prevederile art.276 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind codul de procedura fiscală, analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. iar soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

Luând în considerare prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei precum și faptul că argumentele și dovezile prezentate de contribuabil la contestația formulată nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală, în speță se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat 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 procedura fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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 atacat;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de P.F.A. cu privire la cheltuielile cu combustibilul înregistrate în evidențele contabile pe perioada 01.01.2016-31.12.2020 și TVA aferentă achizițiilor de combustibil din perioada 01.01.2016-30.06.2021.

2) În ceea ce privește TVA colectată suplimentar de organele de inspecție fiscală, contestată de contribuabil, **D.G.R.F.P.-Serviciul Soluționare Contestații** este investită să se pronunțe asupra TVA colectată suplimentar asupra bazei impozabile în condițiile în care contribuabilul nu prezintă motivele de fapt și de drept, pentru care înțelege să conteste și TVA deși contestă în totalitate Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice prin care s-a stabilit în sarcina sa TVA suplimentară .

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că în jurnalul de vânzări întocmit pentru trimestrul II 2021, contribuabilul a considerat TVA ca fiind neexigibilă.

Din verificarea registrului persoanelor care aplică regimul privind TVA la încasare, s-a constatat că PFA nu a fost niciodată înregistrat în acest registru conform prevederilor 282 alin.(3) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În condițiile în care s-a constatat că contribuabilul nu a optat pentru aplicarea sistemului TVA la încasare, acesta avea obligația să aplice regimul normal,

respectiv să colecteze TVA la data exigibilității taxei în conformitate cu prevederile art 282, alin.(1) și 12) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal .

Prin răspunsul la întrebarea din nota explicativa data în data 27.08.2021, contribuabilul arată că a aplicat regimul privind TVA la încasare pe motiv că nu dorea să riște că facturile cu termen de plată mai îndelungat să rămână neachitate.

Având în vedere că potrivit prevederilor art.280 alin.(1) alin.(2) , alin.(4), art.281 alin(81), art.282 alin.(1), alin.(2) lit.a) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, faptul generator și exigibilitatea taxei au intervenit la data emiterii facturii, organele de inspecție fiscală au constatat că contribuabilul avea obligația colectării TVA prin decontul de TVA aferent trimestrului II 2021.

Astfel, în conformitate cu prevederile art.286, art.291, art.323 din Legea nr.227/2015 organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar de plată TVA .

În contestația formulată contribuabilul nu prezintă motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să conteste și TVA deși contestă în totalitate TVA stabilită suplimentar prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice .

În drept, la art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, se prevede:

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

a) datele de identificare a contestatorului;

b) obiectul contestației;

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;

e) semnatura contestatorului sau a împuternicitului acestuia. Dovada calității de împuternicit al contestatorului, persoana fizică sau juridică, se face potrivit legii."

La pct.2.5 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, se precizează:

" 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."

În speța, sunt incidente și prevederile pct.11.1 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, care dispun:

" Contestația poate fi respinsă ca:

b) nemotivată, în situația în care contestatorul nu prezintă argumente de fapt și de drept în susținerea contestației sau argumentele aduse nu sunt incidente cauzei supuse soluționării;"

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

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

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

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

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

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

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

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

Avand in vedere prevederile legale enuntate precum si faptul ca P.F.A. nu aduce argumente privind motivele de fapt si de drept cu privire la TVA colectata suplimentar pe trimestrul II 2021 si totodata stabilita de plata prin actul administrativ fiscal contestat , organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care acesta a contestat și aceste obligatii fiscale stabilite suplimentar prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice .

În consecinta, în conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare

Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca nemotivata contestatia formulata de P.F.A., cu privire la TVA stabilita suplimentar de plata prin Decizia de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice .

3.In ceea ce priveste impozitul pe venit , contributia de asigurari sociale de sanatate si contributia de asigurari sociale de stat ,stabilite suplimentar de plata, pe perioada 2016 -2020, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , contestata de catre contribuabil aratam:

a) Cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de organele de inspectie fiscala, contestat de catre contribuabil, **D.G.R.F.P.-Serviciul Solutionare Contestatii 2, este investita sa se pronunte daca P.F.A. datoreaza bugetului de stat diferenta de impozit pe venit stabilita de organele de inspectie fiscala, in conditiile in care au fost respinse la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul pe motiv ca nu au fost efectuate in scopul realizarii de venituri.**

In fapt, pe anul 2016, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul aferenta achizitiei a ... litri combustibil inregistrate in evidentele contabile fara a face dovada ca au fost utilizati in desfasurarea activitatii economice generatoare de venituri.

Urmare respingerii la deductibilitate a cheltuielilor organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net pe anul 2016 si au stabilit venit net suplimentar fata de pierderea fiscala declarata de contribuabil .

La stabilirea venitului net impozabil organele de inspectie fiscala au avut în vedere și deducerea sumei reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2016, în conformitate cu prevederile art.68, alin.(5), lit.l) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificările si completările ulterioare.

De asemenea, organele de inspectie fiscala arata ca suma reprezintă o reîntregire a pierderii declarate de contribuabil aferenta anilor fiscali precedenți;pe anul 2015 pierderea fiscala declarata a fost de ... astfel pe anul 2016 , organele de inspectie fiscala au stabilit venit net impozabil și impozit pe venit stabilit suplimentar de plata .

Pe anul 2017, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul inregistrate in evidenta contabila, pe motiv ca nu s-a facut dovada utilizarii combustibilului in desfasurarea activitatii economice generatoare de venituri, in conformitate cu art. 68 , alin, (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal .

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net și au stabilit venit net suplimentar fata de venitul net declarat de contribuabil.

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2017; astfel venitul net pe anul 2017 ... iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat de contribuabil s-a stabilit în sarcina acestuia prin decizie de impunere, impozit pe venit astfel ca prin actul administrativ fiscal emis, organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata

Pe anul 2018, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul în condițiile în care contribuabilul nu a justificat utilizarea combustibilului în scopul realizării de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 68 , alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net .

Contribuabilul a declarat venit net în valoare de ... , prin declarația depusa la organul fiscal teritorial.

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2018, astfel ca, venitul net pe anul 2018 este de ... iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit, astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata.

Pe anul 2019 , organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul în condițiile în care contribuabilul nu a justificat utilizarea combustibilului în scopul realizării de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 68 , alin. (4), lit. a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net suplimentar ;Contribuabilul a declarat venit net ..

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2019, astfel ca venitul net pe anul 2019 este de iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata

Pe anul 2020, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul în condițiile în care contribuabilul nu a justificat utilizarea combustibilului în scopul realizării de venituri impozabile; cheltuielile au fost respinse la deductibilitate în conformitate cu prevederile art. 68 , alin. (4), lit.

a) din Legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal și pct.7, alin.(7) din HG nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului Fiscal.

Potrivit prevederilor art. 68 alin. (1) din Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, organele de inspectie fiscala au recalculat venitul net suplimentar; Contribuabilul a declarat venit net pe anul 2020.

Din venitul net determinat , organele de inspectie fiscala au dedus suma reprezentând contribuții sociale obligatorii datorate de contribuabil pentru anul fiscal 2020; astfel ca venitul net pe anul 2020 este de...iar impozitul pe venit datorat este de

Pentru venitul net declarat s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozit pe venit , astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de impozit pe venit de plata...

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

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

iar potrivit art.64 din același act normativ:

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

a) activități independente;”

În conformitate cu prevederile art.68 alin.(5) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare:

“(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:[...]

“(l) cheltuielile reprezentând contribuții sociale obligatorii, potrivit legii, datorate de către contribuabil în limitele stabilite potrivit prevederilor [titlului V](#) - Contribuții sociale obligatorii, indiferent dacă activitatea se desfășoară individual și/ sau într-o formă de asociere. Deducerea cheltuielilor respective se efectuează de organul fiscal competent la recalcularea venitului net anual/pierderii nete anuale, potrivit prevederilor [art. 75](#);”

La art.118 din din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal , cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pe perioada 2018-2020, se prevede:

“(2) Pentru veniturile prevăzute la [art. 61](#) lit. a) și a¹), la determinarea venitului net anual impozabil, contribuabilul stabilește:

a) venitul net anual recalculat/pierdere netă recalculată pe fiecare sursă din categoriile de venituri prevăzute, prin deducerea din venitul net anual, determinat în sistem real, a pierderilor fiscale reportate;

b) venitul net anual impozabil care se determină prin însumarea tuturor veniturilor nete anuale recalculate prevăzute la lit. a), din care se deduce contribuția de asigurări sociale datorată potrivit prevederilor [titlului V](#) - Contribuții sociale obligatorii.”

Se retine ca, prin prezenta decizie organul de solutionare al contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la cheltuielile care au dus la stabilirea suplimentara a impozitului pe venit de plata .

Prin contestatia formulata, contestatarul nu contesta modul de calcul al impozitului pe venit stabilit de organele de inspectie fiscala prin actul administrativ fiscal contestat.

In aceste conditii, avand in vedere prevederile legale invocate , documentele existente la dosarul cauzei , in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.a) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate, se va respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata pe perioada 2016-2020, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice .

b) Referitor la contributia de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar de plata, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , contestata de catre contribuabil, **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita să se pronunte dacă contribuabilul datorează bugetului de stat contribuții de asigurări sociale de sănătate aferente veniturilor impozabile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala, pe perioada 2016 -2020.**

In fapt, urmare verificarii organele de inspectie fiscala au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil , pentru care contribuabilul datoreaza bugetului general consolidat al statului contributie de asigurari sociale de sanatate, astfel:

Pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile stabilită suplimentar , în conformitate cu prevederile art.143 alin.(2) art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile stabilită suplimentar , în conformitate cu prevederile art.143 alin. (2), art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare;

Pe anul 2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului de 22.800 lei , în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului de 24.960 lei , în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În ceea ce privește anul 2020, organele de inspectie fiscala au constatat ca contribuabilul și-a îndeplinit obligatia de plata a contributiei de sănătate în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completările ulterioare.

În drept, pe anii 2016-2017 sunt aplicabile prevederile art.153, art.155, art.156, art.170 și art.175 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit carora:

-art.153

“(1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și ale acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români cu domiciliul sau reședința în România;”

-art.155

“(1) Contribuabilii la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la art. 153 alin. (1) lit. a) - d), datorează, după caz, contribuția de asigurări sociale de sănătate pentru veniturile din România și din afara României, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, pentru care există obligația declarării în România, realizate din următoarele categorii de venituri:[...]

c) venituri din activități independente, definite conform art. 67;”

-art.156

“Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;”

-art.170

“(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real și/sau pe baza normelor anuale de venit, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate este diferența pozitivă dintre venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independent, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale de sănătate sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea pe fiecare sursă de venit.”

-art.174

“(1) Următoarele categorii de persoane au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate:

a) persoanele fizice care realizează venituri din activități independente prevăzute la [art. 68](#) și [69](#);

(2) Persoanele fizice prevăzute la alin. (1) lit. a) - c) sunt obligate să efectueze în cursul anului plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate care se stabilesc de organul fiscal competent, prin decizie de impunere, pe fiecare sursă de venit, pe baza declarației de venit estimat/norma de venit sau a

declarației privind venitul realizat, după caz, cu respectarea regulilor prevăzute la [art. 121.](#)”

-art.175

“(1) Veniturile care reprezintă baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate sunt cele din declarația de venit estimat/norma de venit prevăzută la [art. 120](#) sau din declarația privind venitul realizat prevăzută la [art. 122](#), după caz.

(2) Pentru anul fiscal 2016, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit, pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la [art. 156](#) lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la [art. 170](#) - 173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere. Baza lunară de calcul astfel evidențiată nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă venitul pentru care se calculează contribuția este singurul realizat.[...]

(5) Pentru veniturile realizate începând cu data de 1 ianuarie 2017, obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent, prin decizia de impunere anuală prevăzută la [art. 179](#) alin. (2), pe baza declarațiilor menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei prevăzute la [art. 156](#) lit. a) asupra bazelor de calcul prevăzute la [art. 170](#) - 173, după caz, la determinarea cărora nu se iau în considerare pierderile fiscale anuale. Baza de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate se evidențiază lunar în decizia de impunere.”

Pe perioada 2018-2020, art.170, art.174 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal s-au modificat în sensul ca:

-art.170

(1) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#).

(2) Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#) se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h), după cum urmează:

a) venitul net/brut sau norma de venit din activități independente, stabilite potrivit [art. 68](#), [68¹](#) și [69](#), după caz;[...]

(3) La încadrarea în plafonul prevăzut la alin. (2) nu se iau în calcul veniturile neimpozabile, prevăzute la [art. 93](#) și [105](#).

(4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h) o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120.](#)”

-art.174

“(1) Contribuția de asigurări sociale de sănătate se calculează de către contribuabilii prevăzuți la [art. 170](#) alin. (1) prin aplicarea cotei de contribuție

prevăzute la [art. 156](#) asupra bazei anuale de calcul menționate la [art. 170](#) alin. (4).
[...]

(3) Persoanele fizice care realizează venituri din cele prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h), cu excepția celor pentru care plătitorii de venituri prevăzuți la alin. (2) stabilesc și declară contribuția, depun declarația prevăzută la [art. 120](#) până la data de 15 martie inclusiv a anului pentru care se datorează contribuția.

(4) În vederea stabilirii contribuției datorate pentru anul 2018, termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#) este până la data de 15 iulie 2018**) inclusiv.”

La pct.14 din H.G. nr.1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.170 din Cod, se prevede:

“(1) În aplicarea prevederilor [art. 170](#) alin. (1) din Codul fiscal, venitul net/brut lunar estimat pentru anul în curs este venitul determinat potrivit prevederilor [titlului IV](#) din Codul fiscal.

Dacă persoanele fizice realizează venituri prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h) din Codul fiscal, din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, venitul net estimat pentru anul curent se stabilește prin însumarea veniturilor nete realizate din fiecare sursă și/sau categorie de venit.

(2) Contribuția de asigurări sociale de sănătate se datorează de către persoanele fizice care estimează că vor realiza în anul în curs venituri nete cumulate, cel puțin egale cu 12 salarii de bază minime brute pe țară.

Persoanele fizice care estimează pentru anul în curs venituri nete cumulate sub nivelul de 12 salarii de bază minime brute pe țară nu datorează contribuția, dar pot opta pentru plata acesteia potrivit prevederilor [art. 180](#) din Codul fiscal.

(3) Pentru persoanele fizice care datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate potrivit prevederilor [art. 170](#) alin. (1) din Codul fiscal, baza de calcul o reprezintă echivalentul a 12 salarii de bază minime brute pe țară în vigoare la termenul de depunere a declarației unice privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale datorate de persoanele fizice.”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca, persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale de sănătate și au obligația de a efectua plăți anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale de sănătate.

Pe perioada 2016-2017, , obligațiile anuale de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit pe baza declarației privind venitul realizat; baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului fondului național unic de asigurări sociale de sănătate este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale.

Din prevederile legale aplicabile perioadei 2018-2020, se reține ca persoanele fizice care realizează venituri din categoria celor prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate, dacă estimează pentru anul curent

venituri a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației .

Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației se efectuează prin cumularea veniturilor prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h), după cum urmează: venitul net din activități independente stabilit potrivit art.68 din Cod; baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate în cazul persoanelor care realizează venituri din cele prevăzute la [art. 155](#) alin. (1) lit. b) - h) o reprezintă echivalentul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației .

Analizand documentele existente la dosarul cauzei în raport de prevederile legale mai sus enuntate se rețin următoarele:

Dupa cum s-a aratat si mai sus pe perioada 01.01.2016-31.12.2020, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil , astfel:

-pe anul 2016 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar ;

-pe anul 2017 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil;

-pe anul 2018 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil ;

-pe anul 2019 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil ;

-pe anul 2020 organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul si au stabilit venit net suplimentar fata de cel declarat de contribuabil ;

Prin prezenta decizie organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia contribuabilului cu privire la cheltuielile cu combustibilul aferente perioadei 01.01.2016-31.12.2020 precum și impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate și faptul ca pe perioada verificata s-a stabilit venit net suplimentar se reține ca în mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit contributi de asigurari sociale de sănătate, astfel:

-pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile determinata suplimentar;

-pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei impozabile determinata suplimentar;

-pe anul 2018 , organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului , conform prevederilor legale aplicabile pe aceasta perioada.

-pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit contribuție de asigurari sociale de sănătate prin aplicarea cotei de 10% asupra plafonului , conform prevederilor legale aplicabile pe aceasta perioada.

Se reține ca pe anul 2020, contribuabilul și-a îndeplinit obligatia de plata a contributiei de sănătate, în conformitate cu prevederile art.155 alin.(1) lit.c) și art.170 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile și completarile ulterioare.

Contestatarul nu contesta modul de calcul al contributiei de asigurari sociale de sănătate stabilită prin actul administrativ fiscal contestat.

Având în vedere prevederile legale mai sus enuntate , documentele existente la dosarul cauzei , în speta se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit caruia:

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

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

“Contestatia poate fi respinsa ca:

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

si se va respinge ca neintemeiata contestatia formulata de P.F.A., cu privire la suma stabilită cu titlu de contributii de asigurari sociale de sănătate pe anii 2016, 2017, 2018 si 2019 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa în baza Raportului de inspectie fiscala .

c) În ceea ce privește suma stabilită cu titlu de contributii de asigurari sociale de organul de inspectie fiscala prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , contestata de P.F.A. , **D.G.R.F.P. - Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca contribuabilul datoreaza bugetului asigurarilor sociale contributii de asigurari sociale pentru veniturile stabilite suplimentar de organele de inspectie fiscala pe perioada 2016-2020.**

In fapt, urmare verificarii perioadei 2016-2020, organele de inspectie fiscala au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul care au dus la stabilirea suplimentara a venitului net impozabil anual si totodata a contributiei de asigurari sociale, astfel:

Pe anul 2016, organele de inspectie fiscala au stabilit în sarcina contribuabilului contribuție de asigurari sociale asupra venitului net determinat suplimentar în conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare.

Pe anul 2017 , organele de inspectie fiscala au stabilit venit net suplimentar pentru care contribuabilul datoreaza contribuție de asigurari sociale in conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare;prin decizie de impunere organele de inspectie fiscala au stabilit pe anul 2017 contribuție de asigurari sociale astfel ca prin actul administrativ fiscal emis organele de inspectie fiscala au stabilit diferența de contribuție de asigurari sociale .

Pe anul 2018, oganele de inspectie fiscala au stabilit un venit net impozabil , suma ce depășește plafonul minimal de 22.800 lei; astfel in conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție de asigurări sociale .

Pe anul 2019, organele de inspectie fiscala au stabilit venit net , suma ce depășește plafonul minimal de 24.960 lei; astfel în conformitate cu prevederile art.137, art.138, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal cu modificarile și completările ulterioare , organele de inspectie fiscala au stabilit de plata contribuție de asigurări sociale .

În drept , pe anii 2016 și 2017 sunt aplicabile prevederile art.136, art.137, art.138, art.148, art.151, art.152 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

-art.136

“Următoarele persoane au calitatea de contribuabili/plătitori de venit la sistemul public de pensii, cu respectarea legislației europene aplicabile în domeniul securității sociale, precum și a acordurilor privind sistemele de securitate socială la care România este parte, după caz:

a) cetățenii români, cetățenii altor state sau apatrizii, pe perioada în care au, conform legii, domiciliul ori reședința în România;”

-art.137

“(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la [art. 136](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:[...]

b) venituri din activități independente, definite conform [art. 67](#);”

-art.138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

(1) Pentru persoanele fizice care realizează venituri din activități independente și care determină venitul net anual în sistem real, baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul plăților anticipate cu titlu de contribuții de asigurări sociale, o reprezintă echivalentul a 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se stabilesc plățile anticipate.

-art.148

“(3) Pentru persoanele fizice prevăzute la alin. (1), baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență

între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea. Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.”

-art.152

“(1) Definitivarea contribuției de asigurări sociale în cazul veniturilor determinate în sistem real se efectuează în baza declarației privind venitul realizat prevăzute la [art. 123](#).

(2) Obligațiile anuale de plată a contribuției de asigurări sociale se determină de organul fiscal competent, prin decizie de impunere anuală, pe baza declarației menționate la alin. (1), prin aplicarea cotei individuale sau a cotei integrale de contribuție, conform opțiunii exprimate, prevăzute la [art. 138](#), asupra bazei de calcul prevăzute la [art. 148](#) alin. (3), cu încadrarea acesteia în plafonul minim și maxim.”

Incepand cu anul 2018, art.138, art.148 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare se modifica, in sensul ca:

-art.138

“Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 25% datorată de către persoanele fizice care au calitatea de angajați sau pentru care există obligația plății contribuției de asigurări sociale, potrivit prezentei legi;”

-art.148

“(1) Persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la [art. 137](#) alin. (1) lit. b) și b¹), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale, dacă estimează pentru anul curent venituri nete a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#).

(2) Încadrarea în plafonul anual de cel puțin 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#), se efectuează prin cumularea veniturilor nete și/sau a normelor anuale de venit din activități independente determinate potrivit [art. 68](#) și [69](#), a venitului brut realizat în baza contractelor de activitate sportivă potrivit [art. 68¹](#), precum și a veniturilor nete din drepturi de proprietate intelectuală determinate potrivit [art. 72](#) și [73](#), care se estimează a se realiza în anul curent.[...]

(4) Baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale, în cazul persoanelor care realizează veniturile prevăzute la [art. 137](#) alin. (1) lit. b) și b¹), o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației prevăzute la [art. 120](#).”

Din prevederile legale mai sus enunțate se reține ca persoanele fizice care realizează venituri din activități independente sunt contribuabili la sistemul de asigurări sociale .

Se reține ca, pe perioada 2016-2017, obligațiile anuale de plată ale contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate se determină de organul fiscal competent prin decizie de impunere anuală pe fiecare sursă de venit pe baza declarației privind venitul realizat, prin aplicarea cotei de 10,5%; baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale se recalculează în anul următor celui de realizare a venitului, în baza declarației privind venitul realizat, și se stabilește ca diferență între venitul brut realizat și cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității independente, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuția de asigurări sociale, raportată la numărul de luni în care a fost desfășurată activitatea.

Baza lunară de calcul nu poate fi mai mică decât echivalentul reprezentând 35% din câștigul salarial mediu brut utilizat la fundamentarea bugetului asigurărilor sociale de stat, prevăzut la [art. 139](#) alin. (3), în vigoare în anul pentru care se efectuează definitivarea contribuției, și nici mai mare decât echivalentul a de 5 ori acest câștig.

Pe perioada 2018-2020, se reține ca persoanele fizice care realizează veniturile prevăzute la [art. 137](#) alin. (1) lit. b) și b¹), din una sau mai multe surse și/sau categorii de venituri, datorează contribuția de asigurări sociale, dacă estimează pentru anul curent venituri nete a căror valoare cumulată este cel puțin egală cu 12 salarii minime brute pe țară; baza anuală de calcul al contribuției de asigurări sociale, o reprezintă venitul ales de contribuabil, care nu poate fi mai mic decât nivelul a 12 salarii minime brute pe țară, în vigoare la termenul de depunere a declarației iar cota de contribuții de asigurări sociale este de 25%.

Analizând documentele existente la dosarul cauzei în raport de documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

După cum s-a arătat și mai sus pe perioada 01.01.2016-31.12.2020, organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil , astfel:

-pe anul 2016 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar ;

-pe anul 2017 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil ;

-pe anul 2018 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil ;

-pe anul 2019 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil ;

-pe anul 2020 organele de inspecție fiscală au respins la deductibilitate cheltuielile cu combustibilul și au stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil ;

Prin prezenta decizie organul de soluționare a contestației a respins ca neîntemeiată contestația contribuabilului cu privire la cheltuielile cu combustibilul

aferente perioadei 01.01.2016-31.12.2020 precum și impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate potrivit cărora persoanele fizice care realizează venituri din activități independente datorează bugetului de stat contribuții de asigurări sociale de stat și faptul că pe perioada verificată s-a stabilit venit net suplimentar față de cel declarat de contribuabil, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit contribuțiile de asigurări sociale pe perioada 2016-2019 și anume:

-pe anul 2016, contribuția de asigurări sociale a fost stabilită asupra bazei impozabile determinată suplimentar, prin aplicarea cotei de 10,5% potrivit legii;

-pe anul 2017, contribuția de asigurări sociale a fost stabilită asupra bazei impozabile determinată suplimentar, prin aplicarea cotei de 10,5% potrivit legii;

-pe anul 2018, organele de inspecție fiscală au stabilit suplimentar un venit net impozabil, suma ce depășește plafonul minimal de 22.800 lei; astfel contribuabilul datorează bugetului de stat contribuție de asigurări sociale, potrivit prevederilor legale mai sus enunțate;

-pe anul 2019, organele de inspecție fiscală au stabilit venit net suplimentar, suma ce depășește plafonul minimal; astfel contribuabilul datorează bugetului de stat contribuție de asigurări sociale potrivit prevederilor legale mai sus enunțate.

Prin contestația formulată contribuabilul nu contestă modul de calcul al contribuției de asigurări sociale stabilită suplimentar prin actul administrativ fiscal contestat.

Având în vedere prevederile legale mai sus enunțate, documentele existente la dosarul cauzei, în speța se vor aplica prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă.”

coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit căruia:

“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 atacat;”

și se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de P.F.A., cu privire la suma stabilită cu titlu de contribuții de asigurări sociale pe anii 2016, 2017, 2018 și 2019 prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice emisă în baza Raportului de inspecție fiscală.

4.Referitor la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi, penalități de întârziere, penalități de nedeclarare stabilite prin Decizia referitoare la obligațiile fiscale accesorii reprezentând dobânzi și penalități de întârziere, Decizia referitoare

la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , contestate de contribuabil, D.G.R.F.P. -Serviciul Solutionare Contestatii 2 este investita sa se pronunte daca in mod legal organul fiscal a stabilit obligatii fiscale accesorii aferente debitelor de plata , stabilite de organele de inspectie fiscala prin Decizie de impunere sau declarate de contribuabil si neachitate la termenul de scadenta.

În fapt, prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, Serviciul Fiscal Orasenesc din cadrul AJFP a stabilit in sarcina P.F.A. obligatii fiscale accesorii, care se compun din:

- dobanzi aferente TVA;
- penalitate de intarziere aferente TVA;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- - dobanzi aferente contributiei pentru asigurari sociale de sanatate retinute de la asigurati;

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , rezulta ca accesoriile au fost stabilite astfel:

- dobanzi calculate pe perioada 25.04.2016-25.10.2021, aferente debitului individualizat prin Decizia de impunere;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal;
- penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal ;
- dobanzi , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului, individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- penalitate de intarziere , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului, individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;
- penalitate de intarziere , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal;

-dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului, individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal .

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., obligatii fiscale accesorii astfel:

- dobanzi aferente diferentei de impozit anual de regularizat;
- penalitate de intarziere aferente diferentei de impozit anual de regularizat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de stat;
- penalitati de intarziere aferente contributiei de asigurari sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate datorata de persoane fizice -Regularizari;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale -, declaratie unica;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate - declaratie unica;
- dobanzi aferente impozitului pe venit -declaratie unica.

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca organul fiscal a stabilit obligatiile fiscale accesorii, astfel:

- dobanzi, calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;
- penalitate de intarziere, calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;
- dobanzi calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;
- penalitati de intarziere calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;
- dobanzi, calculate pe perioada 31.12.2016 -27.10.2021 aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Contribuabilul contesta numai dobanzile stabilite de organul fiscal, prin actul administrativ fiscal contestat.

Prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., obligatii fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, rezulta ca penalitatile de nedeclarare , stabilite pe perioada 31.12.2016-27.10.2021, sunt aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin contestatia formulata contestatarul solicita anularea Deciziei de impunere si Deciziei precum si a deciziilor referitoare la obligatiile fiscale accesorii ,pe motiv ca sunt nelegale.

In drept, în speta sunt aplicabile prevederile art.173, art.174, art.176, art.181 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, potrivit carora:

-art.173

“(1) Pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre debitor a obligatiilor fiscale principale, se datoreaza dupa acest termen dobânzi si penalitati de întârziere.”

-art.174

“(1) Dobânzile se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv.[...]

(5) Nivelul dobânzii este de 0,02% pentru fiecare zi de întârziere.”

-art.176

“(1) Penalitatile de întârziere se calculeaza pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pâna la data stingerii sumei datorate, inclusiv. Dispozitiile art. 174 alin. (2) - (4) si art. 175 sunt aplicabile în mod corespunzator.

(2) Nivelul penalitatii de întârziere este de 0,01% pentru fiecare zi de întârziere.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlatura obligatia de plata a dobânzilor.”

-art.181

„1) Pentru obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere, contribuabilul/plătitorul datorează o penalitate de nedeclarare de 0,08% pe fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv, din obligațiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de contribuabil/plătitor și stabilite de organul fiscal prin decizii de impunere.”

Potrivit definițiilor de la art.1 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala :

“20. dobândă - obligația fiscală accesorie reprezentând echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale principale ca urmare a neachitării la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;[...]

33. penalitate de întârziere - obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru neachitarea la scadență de către debitor a obligațiilor fiscale principale;

34. penalitate de nedeclarare - obligația fiscală accesorie reprezentând sancțiunea pentru nedeclararea sau declararea incorectă, în declarații de impunere, a impozitelor, taxelor și contribuțiilor sociale;”

Din prevederile legale mai sus enuntate se retine ca , pentru neachitarea la termenul de scadenta de catre contribuabil a obligatiilor fiscale principale se datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere .Dobanzile si penalitatile de intarziere se calculeza pentru fiecare zi de intarziere incapand cu ziua imediat urmatoare termenului de scadenta si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

Totodata, pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de catre contribuabil si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere , contribuabilul datoreaza o penalitate de nedeclarare de 0,08 % pe fiecare zi de intarziere incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data

stingerii sumei datorate inclusiv; penalitatile de nedeclarare nu inlatura obligatia de plata a dobanzilor prevazute de codul de procedura fiscala.

De asemenea, se retine ca, dobanzile si penalitatile de intarziere reprezinta masura accesorie in raport de debitul stabilit suplimentar de plata.

Analizand contestatia formulata de contribuabil in raport de prevederile legale mai sus enuntate, documentele existente la dosarul cauzei, se retin urmatoarele:

Din Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si anexa la decizie, rezulta ca organul fiscal din cadrul Serviciul Fiscal Orasenesc - AJFP, a stabilit in sarcina PFA, pe perioada 25.04.2016-25.10.2021, dobanzi aferente debitului reprezentand TVA, stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere, contestata de catre contribuabil.

Din Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si anexa la decizie rezulta ca organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., pe perioada 31.12.2016 -27.10.2021, dobanzi aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere, contestata de catre contribuabil.

Din Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare rezulta ca organul fiscal din cadrul A.J.F.P. a stabilit in sarcina P.F.A., obligatii fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Din Anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare, rezulta ca penalitatile de nedeclarare, stabilite pe perioada 31.12.2016-27.10.2021, sunt aferente debitelor individualizate de plata prin Decizia de impunere.

Prin urmare, se retine ca dobanzile au fost calculate pentru neachitarea la scadenta a debitului reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Dobanzile si penalitatile de nedeclarare au fost calculate pentru neachitarea la scadenta a debitelor reprezentand impozit pe venit, contributi de asigurari sociale de sanatate, contributi de asigurari sociale stabilite suplimentar de plata prin Decizia de impunere.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate, se retine ca pentru neachitarea la termenul de scadenta a obligatiilor fiscale, contribuabilul datoreaza bugetului de stat dobanzi si penalitati de intarziere, penalitati de nedeclarare pentru obligatiile fiscale principale nedeclarate sau declarate incorect de catre contribuabil si stabilite de organul de inspectie fiscala prin decizii de impunere, incepand cu ziua imediat urmatoare scadentei si pana la data stingerii sumei datorate inclusiv.

In conditiile in care obligatiile fiscale principale stabilite prin Decizia de impunere si Decizia de impunere nu au fost achitate la termenul de scadenta se retine ca, in mod legal prin deciziile referitoare la obligatiile fiscale accesorii, contestate de contribuabil, organele fiscale din cadrul A.J.F.P. au calculat obligatii fiscale accesorii respectiv dobanzi prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere, dobanzi prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de

intarziere si penalitati de nedeclarare prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare .

Decizia de impunere si Decizia de impunere prin care s-au stabilit debitele asupra carora s-au calculat obligatiile fiscale accesorii , au fost contestate de catre contribuabil.

Prin prezenta decizie, urmare analizei efectuate organul de solutionare a contestatiei a respins ca neintemeiata contestatia cu privire la TVA si ca nemotivata cu privire la TVA , stabilita de plata prin Decizia de impunere .

Prin prezenta decizie s-a solutionat contestatia formulata de contribuabil si cu privire la Decizia de impunere in sensul respingerii ca neintemeiata a contestatiei cu privire la impozitul pe venit , contributi de asigurari sociale de sanatate si contributi de asigurari sociale.

Potrivit prevederilor legale mai sus enuntate se retine ca dobanzile penalitatile de intarziere, penalitatile de nedeclarare reprezinta masura accesorie in raport de debitul de plata.

Avand in vedere ca, în speta dobanzile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere sunt aferente debitelor individualizate prin Decizia de impunere respectiv TVA iar prin prezenta decizie s-a respins contestatia ca neintemeiata cu privire la TVA si ca nemotivata cu privire la TVA , potrivit principiului de drept “accesorium sequitur principale” se ca respinge ca neintemeiata contestatia cu privire la dobanzile aferente debitului si ca nemotivata cu privire la dobanzile aferente debitului .

Dobanzile si penalitatile de nedeclarare stabilite de organul fiscal prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , sunt aferente debitelor reprezentand impozit pe venit , contributi de asigurari sociale de sanatate si contributi de asigurari sociale , individualizate de plata prin Decizia de impunere, contestata de contribuabil si solutionata prin prezenta decizie in sensul respingerii contestatiei ca neintemeiata.

In aceste conditii, conform principiului de drept “accesorium sequitur principale” se va respinge ca neintemeiata contestatia si cu privire la dobanzile si penalitatile de nedeclarare i, stabilite de organul fiscal din cadrul AJFP prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare.

Referitor la obligatiile fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si obligatii fiscale accesorii stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , contestate de contribuabil, aratam:

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca obligatiile fiscale accesorii , contestate de contribuabil, sunt aferente debitelor declarate de contribuabil si neachitate la termenul de scadenta si anume:

-dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal ;

-penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin decontul de TVA inregistrat la organul fiscal ;

-dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-penalitate de intarziere, calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului, individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-penalitate de intarziere , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului, individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal;

- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-dobanzi , calculate pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

-penalitate de intarziere , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal ;

- dobanda , calculata pe perioada 26.07.2021 -10.08.2021 asupra debitului , individualizat de plata prin Declaratia formular 112 , inregistrata la organul fiscal .

Din anexa la Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere rezulta ca dobanzile au fost calculate asupra debitelor declarate de contribuabil si neachitate la scadenta, astfel:

- dobanzi, calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia ;

-dobanzi calculate pe perioada 31.12.2020 -09.02.2021, aferente debitului individualizat de plata prin Declaratia;

Desi contribuabilul contesta si aceste obligatii fiscale accesorii , stabilite prin actele administrativ fiscale mai sus enumerate, nu prezinta motivele de fapt si de drept pentru care intelege sa conteste si aceste sume.

In conformitate cu prevederile art.269 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala mai sus enuntat , contestatia se formuleaza in scris si va cuprinde motivele de fapt si de drept iar potrivit dispozitiilor pct.2.5 din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare , aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, organul de solutionare a contestatiei nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat actul administrativ fiscal.

Avand in vedere ca, contribuabilul nu a prezentat motivele de fapt si de drept pentru care a inteles sa conteste si accesoriile aferente debitelor declarate si neachitate la scadenta iar organul de solutionare competent nu se poate substitui contestatarului cu privire la motivele de fapt si de drept pentru care a contestat si aceste obligatii fiscale, in conformitate cu prevederile art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare si pct.11.1 lit.b) din Instructiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, aprobate prin Ordinul presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr.3741/2015, mai sus enuntate se va respinge ca nemotivata contestatia cu privire la dobanzile si penalitatile de intarziere stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere precum si dobanzile stabilite prin Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere .

Pentru considerentele aratate în continutul deciziei, documentele existente la dosarul cauzei, actele normative enuntate si în temeiul prevederilor art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedura fiscala cu modificarile si completarile ulterioare, se

DECIDE

1.Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de P.F.A., inregistrata la D.G.R.F.P., împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice si Deciziei de impunere privind impozitul pe venit si contributiile sociale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice , emise in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere si Decizia referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand penalitati de nedeclarare , cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- impozit pe venit stabilit suplimentar de plata pe perioada 2016-2020 ;
- contributie de asigurari sociale de sanatate stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020;
- contributie de asigurari sociale de stat stabilita suplimentar de plata pe perioada 2016 -2020;
- dobanzi aferente TVA
- dobanzi aferente impozitului pe venit;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de stat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de sanatate;
- penalitati de nedeclarare aferente impozitului pe venit, contributi de asigurari sociale de sanatate, contributi de asigurari sociale de stat.

2.Respingerea ca nemotivata a contestatiei formulata de P.F.A., inregistrata la D.G.R.F.P. împotriva Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale

principale aferente diferentelor bazelor de impozitare stabilite in cadrul inspectiilor fiscale la persoane fizice emisa in baza Raportului de inspectie fiscala precum si Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , Deciziei referitoare la obligatiile fiscale accesorii reprezentand dobanzi si penalitati de intarziere , cu privire la obligatiile fiscale, care se compun din:

- TVA;
- dobanzi aferente TVA;
- penalitate de intarziere aferenta TVA;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- penalitati de intarziere aferente contributiei individuale de asigurari sociale retinute de la asigurati;
- dobanzi aferente contributiei individuale de asigurari de sanatate retinute de la asigurati;
- dobanzi aferente impozitului pe venit annual de regularizat;
- dobanzi aferente contributiei de asigurari sociale de stat.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunal in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.