

**DECIZIA nr. 6 din 27.01.2012**  
**privind soluționarea contestației depusă de**  
**P.F.A. X**  
**înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../2011**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea, investită cu soluționarea contestațiilor conform titlului IX, cap.2, art.209 din O.G. 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, a fost sesizată de ACTIVITATEA DE INSPECȚIE FISCALĂ - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, prin adresa nr. .../28.12.2011 înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr.../28.12.2011, asupra contestației formulată de PFA X, împotriva Deciziei de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice, a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.../11.11.2011 și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../14.11.2011, cu privire la suma totală de ...lei, reprezentând: TVA de plată (...lei) și accesorii aferente TVA (... lei).

Contestația a fost depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală Tulcea sub nr.../15.12.2011, și ulterior înregistrată la D.G.F.P. Tulcea sub nr./ 28.12.2011, în termenul legal prevăzut de art.207, pct.(1) din OG 92/2003 R, privind Codul de procedură fiscală, așa după cum specifică organele fiscale în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Contestația poartă semnătura titularului dreptului procesual, conform prevederilor art.206 din OG 92/2003 R.

Condițiile de procedură fiind îndeplinite prin respectarea prevederilor art. 206, 207 și 209 din OG 92/2003R, privind Codul de procedură fiscală, s-a trecut la soluționarea pe fond a contestației.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

I.Petenta, PFA X cu sediul în loc..., com..., jud. Tulcea, având C.N.P..., identificată prin CIF RO..., contestă parțial Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.../2011, privind suma totală de ... lei - reprezentând ... lei TVA respins la rambursare și ..lei accesorii TVA, cât și Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../2011 în sumă totală de ...lei - reprezentând ... lei TVA și ...lei accesorii TVA, cu următoarele motive:

1. Referitor la suma de ... lei reprezentând achiziție de motorină utilizată în activitatea principală neacceptată la deducere de către organele de control, petenta menționează că lucrările agricole au fost efectuate în perioada ...2011-...2011, iar consumul de motorină înregistrat în această perioadă se regăsește în fișele de lucrări pe cultură, respectiv "fișe de calcul a motorinei consumate pentru transportul cerealelor din solă pe pista betonată de depozitare cereale, încărcare

în camioanele clientului cu utilajele specifice de încărcare a cerealelor,...transportul personalului angajat de la sediu la punctele de lucru și deplasarea utilajelor de la sediu în câmp unde a fost înființată cultura”; organul de control nu a ținut cont de toate aceste cheltuieli cu motorina aferente procesului tehnologic de obținere a producției de cereale, inclusiv de consumul aferent dizlocării utilajelor; deasemenea, petenta arată că motorina rămasă în stoc, a fost depozitată și utilizată la eliberarea terenurilor agricole unde a fost cultivat grâu, și pregătirea terenurilor pentru producția 2011-2012; față de toate acestea petenta invocă prevederile Codului fiscal, art.127, 134<sup>1</sup>, 145 privind faptul generator și exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii precum și sfera de aplicare a dreptului de deducere aplicabile persoanelor impozabile care desfășoară activități economice de o manieră independentă, dar și prevederile *art.48* cu privire la veniturile nete din activități independente;

**2.** Cu privire la suma de ... lei TVA respinsă la deducere aferent facturilor nr.../01.08.2011,.../01.08.2011, ..../01.09.2011 și.../17.09.2011 emise de SC C SRL, reprezentând prestări servicii, service utilaje, c/val piese de schimb, materiale consumabile (filtre, uleiuri, vaselină, suruburi, etc., care nu fac obiectul garanției utilajelor) manopera, aferente utilajelor din dotare - petenta susține că nu au fost luate în considerare prevederile Codului fiscal invocate și la punctul anterior, și menționează că: “prestările de servicii prestate de SC C SRL au fost efectuate în baza contractelor de servicii,...note de constatare a avariilor, ordin de reparații, deviz de lucrări și facturile finale. Documentele emise de către prestator...dovedesc că au fost efectiv prestate”, “SC C SRL a intervenit și a reparat utilajele direct în câmp sau la sediul societății”;

**3.** Pentru achizițiile de motorină în valoare de ...lei care nu au fost acceptate întrucât s-a depășit consumul în raport cu suprafața agricolă cultivată, petenta arată că datorită secetei (recunoscute de organele de specialitate APIA, Direcția Agricolă, Ministerul Agriculturii) a fost necesar ca anumite lucrări să fie efectuate de două ori și menționează că pentru toate aceste lucrări din perioada mai-septembrie 2011 s-au consumat 10.618 litri motorină, ori organul de control a calculat consumul de motorină fără să precizeze sursa din care a identificat consumurile specifice lucrărilor agricole, respectiv normativul de consum; petenta mai arată că motorina rămasă în stoc (6.770 litri) a fost folosită pentru lucrări agricole realizate atât cu utilaje proprii cât și închiriate de la terți;

**4.** pentru prestările de servicii (discuit) efectuate de SC E SRL în sumă de ...lei (fact. nr.../2011) respinse la deducere, “PFA X nu deține cu titlu de proprietate disc agricol, respectiv semănătoare, chiar dacă are angajați - mecanici agricoli și deține mijloace fixe - utilaje agricole” și întrucât nu deține toate utilajele, petenta susține că apelează la serviciile unor terțe persoane să presteze serviciile agricole pe care nu reușește să le efectueze și care au realizat aceste lucrări cu motorina petentei conform prevederilor contractuale, deviz de lucrări și factură;

**5.** organul de control nu a acceptat la deducerea TVA suma de ...lei, aferentă facturii .../2011 emisă de SC A SRL, reprezentând “corecție factura nr.../2011”, respectiv nu a luat în considerare prevederile art. 159 Corectarea

documentelor; "Precizăm că s-a stornat parțial factura nr../2010 reprezentând avans marfă(cu fact. nr../2011) și concomitent s-a emis factura definitivă a contravalorii mărfii livrate...";

6. organul de control nu a acceptat la deducerea TVA suma de ... lei reprezentând TVA aferentă benzinei consumate în tratamentele fitosanitare a recoltei 2011, benzina utilizată la motopompe care au efectuat tratamente pentru stirparea dăunătorilor, dar și benzina ce a fost utilizată pentru funcționarea generatorului, respectiv pentru autoturismul Matiz, dat în comodat de la SC A A SRL, considerând că nu s-a ținut cont de prevederile art.145 și art.48 Cod fiscal;

7. organul de control nu a acceptat la deducerea TVA suma de ...lei, reprezentând TVA aferentă benzinei consumate în tratamentele fitosanitare pentru stirparea dăunătorilor dar și benzina ce a fost utilizată pentru funcționarea generatorului, respectiv pentru autoturismul Matiz, dat în comodat de la SC A A SRL, invocând prevederile Codului fiscal de la punctul anterior.

Față de motivațiile prezentate, petenta menționează în finalul contestației sumele contesate, astfel:

"- suma de ... lei, reprezentând suplimentar **TVA de plată** calculată eronat de către organul de control, în raportul de inspecție fiscală parțială nr. .../2011, respectiv în decizia de impunere nr../2011;

- suma de .... lei, reprezentând suplimentar **TVA de plată** calculată eronat de către organul de control, în raportul de inspecție fiscală parțială nr. /,respectiv în decizia de impunere nr..../2011;

- .. leu reprezentând obligații accesorii aferente sumelor stabilite suplimentar la TVA pentru perioada ..2011-....2011;

- ... lei reprezentând obligații accesorii aferente sumelor stabilite suplimentar la TVA pentru perioada ...2011-.2011."

**II. Urmare inspecției fiscale parțiale efectuate la PFA X, organele de control din cadrul AIF - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 al D.G.F.P. Tulcea au verificat modul de evidență, calcul, declarare și virare a taxei pe valoarea adăugată către bugetul consolidat de stat.**

Astfel, urmare verificării efectuate asupra sumei negative de TVA în cuantum de ...lei solicitate la rambursare prin decontul de TVA înregistrat la AFP Baia sub nr../2011 aferent perioadei 01 mai 2011 - 31 iulie 2011, organele de control au întocmit Raportul de inspecție fiscală parțială nr../2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr../2011, prin care au stabilit că PFA X nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de...lei, acordând dreptul la rambursare doar pentru suma de ...lei; aferent diferențelor constatate pentru această perioadă, conform art.120 din Codul de procedură fiscală,organele de control au calculat leu accesorii TVA, respectiv majorări de întârziere pentru perioada ..2011-..2011.

În urma verificărilor, organele de control fiscal au constatat:

- neconcordanțe în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394),

precum și erori la întocmirea registrului-jurnal de încasări și plăți, în sensul că operațiunile înscrise cuprind inclusiv taxa pe valoarea adăugată;

- PFA X a dedus taxa aferentă achizițiilor de carburant (motorină și benzină) fără a putea justifica consumul în raport cu suprafața cultivată și cu lucrările agricole efectuate; a dedus taxa aferentă unor prestări de servicii pentru care nu a putut justifica necesitatea lor;

- deasemenea, a dedus taxa de pe un bon fiscal și o factură emise eronat.

Concluziile controlului vizând perioada...2011-...2011, au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../...2011, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, înregistrată sub nr.30862/14.11.2011, prin care s-au stabilit în sarcina PFA X obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând: TVA de plată în sumă de .. lei și dobânzi de întârziere aferente în sumă de .. lei.

**III.** Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, a constatărilor organelor de inspecție fiscală, a susținerilor petentului, precum și a actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Tulcea este investită să se pronunțe dacă organele fiscale din cadrul AIF - Serviciul de Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2, au stabilit în conformitate cu prevederile legale în sarcina PFA X, obligațiile fiscale suplimentare în valoare totală de ... lei, reprezentând TVA de plată și majorări de întârziere aferente TVA.**

**În fapt**, organele fiscale din cadrul AIF - D.G.F.P. Tulcea au verificat modul de determinare, înregistrare, declarare și plată a TVA la contribuabilul P.F.A. X pentru activitatea de producție agricolă, respectiv producția de cereale pe suprafața de 127,7 ha luate în arendă, dar și prestări servicii(discuit).

Verificarea s-a efectuat pentru perioada ...2011-...2011.

În timpul desfășurării verificărilor, s-au constatat neconcordanțe în ceea ce privesc datele înscrise în declarația informativă privind livrările/prestările și achizițiile efectuate pe teritoriul național (D 394), precum și erori la întocmirea registrului-jurnal de încasări și plăți, în sensul că operațiunile înscrise cuprind inclusiv taxa pe valoarea adăugată; datorită neconcordanțelor constatate - în ceea ce privesc achizițiile declarate în semestrul I 2011 de PFA X, s-a solicitat DGFP Constanța un control încrucișat în vederea stabilirii stării de fapt fiscale.

Astfel, s-a constatat că petenta:

- nu înregistrase în decontul lunii iulie 2011 taxa deductibilă și taxa colectată aferentă taxării inverse;

- a dedus taxa aferentă unor achiziții de carburant pentru care nu poate justifica consumul raportat la suprafața cultivată și la lucrările agricole efectuate, încălcând prevederile Codului fiscal privind regimul deducerilor prevăzut de art.145, alin.2; deasemenea, a dedus taxa aferentă unor prestări de servicii pentru care nu poate justifica necesitatea lor precum și taxa aferentă unor bonuri și facturi eronate.

Controlul s-a finalizat prin încheierea RIF, astfel:

- pentru perioada ...2011-...2011, Raportul de inspecție fiscală parțială nr.../2011 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.../2011, prin care s-a stabilit că PFA X nu are dreptul la deducerea TVA în sumă de ... lei;

- pentru perioada ...2011 -...2011, Raportul de inspecție fiscală parțială nr./2011, în baza căruia s-a emis Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, înregistrată sub nr.../2011, prin care s-au stabilit în sarcina PFA X obligații fiscale de plată în sumă totală de ... lei, reprezentând TVA de plată. Petenta nu este de acord cu diferențele astfel stabilite și formulează prezenta contestație prin care contestă “ **o parte din sumele stabilite suplimentar la TVA ca datorate și accesoriile aferente**” prin Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr./2011 și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./2011, cu sumele și motivațiile prezentate la pct.I din prezenta decizie.

**În drept**, cauza își găsește soluționarea în prevederile Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, precum și în prevederile Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, respectiv HG 44/2004 și OG 92/2003R privind Codul de procedură fiscală.

\* **Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile** petentei privind TVA respinsă la deducere cu achizițiile de combustibil utilizate în activitatea principală, **întrucât**:

~ Referitor achizițiile de motorina și motivațiile petentei, *se reține*:

1. - suma de ...lei reprezintă taxa dedusă aferentă achizițiilor de motorină pentru care petenta nu poate justifica consumul în raport cu lucrările agricole efectuate în perioada ..2011-...2011 pentru suprafața de 127,7 ha, transportul cerealelor efectuându-se către SC J SRL ;

3. - suma de ...lei reprezintă achiziții cu motorina din perioada..2011-..2011;  
- în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organele de control precizează: “ Transportul grâului de la locul recoltării a fost făcut către SC J SRL din loc... jud. Tulcea la maximum 5 km departare, *fapt dovedit de avizele de însoțire a mărfurilor întocmite de contribuabil care au stat la baza întocmirii facturii de transfer de proprietate a bunului vândut (consumul specific este dat tot de site-ul afișat de Direcția Agricolă)”;*

- în nota explicativă dată de petentă la 10.11.2011(aflată în copie la dosarul cauzei), aceasta specifică: “*la 127 ha se consumă de la înființarea culturii și până la depozitare, maxim 60 l/ha*”, fără a indica însă actul normativ care a stat la baza întocmirii fișei de consum - consum care depășește cu mult normativele afișate pe site-ul Direcției Agricole pentru tehnologia la cultura de grâu; deasemenea, la

întrebarea organelor fiscale *cum justifică cantitatea de 6.638 l motorină* din data de 21.09.2011 - *cantitate care nu era în stocul afacerii*, după cum specifică organele de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației - petenta răspunde că *nu știe* la ce s-a folosit;

- în nota explicativă din 14.09.2011, la întrebarea organelor de control dacă în urma avansurilor plătite de petentă către SC A SRL (emitentă a facturilor cu achizițiile de motorina) dacă a primit bunuri sau servicii în vederea operațiunilor sale taxabile, aceasta răspunde cu "nu știu";

- potrivit **art.145**, alin.(2) din Codul fiscal: "Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor *dacă* acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni: a)**operațiuni taxabile;**"

Având în vedere cele de mai sus și afirmațiile petentei din contestație contradictorii față de cele declarate în notele explicative, rezultă că afirmația petentei "motorina achiziționată în scopul efectuării de lucrări agricole, a contribuit *în proporție de 100%* în realizarea de venituri brute...ale anului 2011" - *nu poate fi reținută în mod legal*, întrucât *nu* toată motorina achiziționată de petentă a fost utilizată în condițiile impuse de **art.145**, alin.(2) din Codul fiscal, în folosul operațiunilor sale taxabile.

Deasemenea, *nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației* afirmațiile petentei că "datorită secetei care este recunoscută de organele de specialitate (APIA, Direcția Agricolă, Ministerul Agriculturii) au fost necesare ca anumite lucrări să fie efectuate de două ori,..." întrucât aceasta nu face dovada afirmațiilor sale din contestație și nu prezintă documente justificative în acest sens.

~ Referitor la achizițiile de benzină și motivațiile petentei, *se reține*:

**6.** - suma de **...lei**, stabilită prin RIF../2011 pentru perioada *...2011-...2011*, reprezintă taxa dedusă după bonuri fiscale cu achiziția de carburant auto aferent benzinei consumate în tratamentele fitosanitare, la motopompe sau la Matizul luat în comodat de la SC A A SRL;

**7.** - **...lei**, stabilită prin RIF../2011 pentru perioada *01.08.2011-30.09.2011*, reprezintă taxa dedusă după bonuri fiscale achiziții de benzină cu aceleași motivații ca și la punctul anterior;

**Pct.46.** din HG 44/2004, Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, prevede:

**(2)**" Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. Prevederile acestui alineat se completează cu cele ale pct. 45<sup>1</sup>."

**ART. 145<sup>1</sup>** Cod fiscal prevede anumite *Limitări speciale ale dreptului de deducere*, astfel:

**"(1)** În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri,

incluzând și scaunul șoferului, *nu se deduce* taxa pe valoarea adugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici *taxa aferentă achizițiilor de combustibil* destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, *cu excepția vehiculelor* care se înscriu în oricare dintre *următoarele categorii*:

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

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

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

d) vehiculele utilizate în scop comercial, respectiv în vederea revânzării.”  
- din cuprinsul rapoartelor de inspecție fiscală, reiese că PFA Dobrinaș Adelina nu deține în patrimoniul afacerii și nici nu utilizează vreun autovehicul pentru care să justifice necesitatea achizițiilor de benzină; astfel, organul de control subliniază în mod expres faptul că PFA “nu a efectuat lucrări de irigații întrucât nu erau necesare, aflându-se deja în perioada recoltatului”; mai mult, bonurile fiscale nu sunt completate conform pct.46 (2), “cu excepția bonului nr.../2011 pe care se înscrie nr.auto TL..” - ceea ce demonstrează că benzina a fost folosită pentru acest autovehicul;

- deasemenea, referitor la benzină, petenta afirmă în nota explicativă că “s-a consumat pe matizul TL...” care nu îi aparține - “cu alimentări efectuate în orașul Babadag, municipiul Tulcea de la SC , sau de la stații tip Peco din loc. Baia, *nicidecum acest combustibil să fi fost utilizat în tratamentul fitosanitar* așa cum se invocă în contestația depusă”- menționează organele de control în referatul cu propuneri de soluționare a contestației.

Întrucât petenta nu face dovada că deține și utilizează Matizul în interesul afacerii și nu justifică cu documente că ar fi folosit combustibilul pentru tratamente fitosanitare, față de prevederile legale incidente în speță, având în vedere că autovehiculul la care se referă petenta *nu se încadrează* în nici una din *excepțiile* prevăzute de Codul fiscal în acest sens la art.145<sup>A1</sup>, *reținem* că afirmațiile petentei din contestație nu au suport legal, întrucât benzina nu a fost folosită în sensul prevăzut de art.145, alin.(2), lit.a), respectiv numai în folosul operațiunilor sale taxabile.

Având în vedere textele de lege prezentate anterior, declarațiile petentei făcute sub semnătură în notele explicative (existente în copie la dosarul cauzei), constatările organelor de control fiscal înscrise în rapoartele de inspecție fiscală precum și în referatul cu propuneri de soluționare a contestației, reținem că acestea au procedat în mod corect și legal privind TVA respins la deducere aferent consumului de combustibil din perioada supusă verificării.

Față de cele mai sus consemnate, menținem în totalitate constatările organelor de control fiscal și urmează a se respinge contestația privind sumele reprezentând TVA aferent achizițiilor de combustibil (motorină, benzina).

**2.4. \* Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a contestației afirmațiile** petentei referitoare la TVA respinsă la deducere corespunzătoare prestărilor de servicii în sumă de ...**lei**, aferentă facturilor nr.../2011,..../2011, ..../...2011 și .../2011 emise de SC C SRL, precum și prestările de servicii (discuit) efectuate de SC E SRL în sumă de ...**lei** (fact. nr./2011), **întrucât:**

Din constatările înscrise de organele de control în raportul de inspecție fiscală nr.../2011, precum și din referatul cu propuneri de soluționare a contestației, rezultă următoarele:

~ “Referitor la prestările de servicii efectuate de SC C SRL și de SC E SRL, au la bază servicii de întreținere sau pentru recoltare în favoarea contribuabilului, care sting avansurile date. De menționat că aceste avansuri au fost date de către contribuabil înainte de intrarea în vigoare a taxării inverse pentru cereale, având la bază contracte cu specificarea livrărilor de cereale la o dată certă, nicidecum pentru prestări servicii. Referitor la aceste prestări de servicii efectuate pentru întreținerea utilajelor pentru care s-au întocmit înscrisuri în care s-au schimbat consumabile chiar de două ori în circa 3 luni de zile, contribuabilul nu face dovada plauzibilă că în această perioadă în care nu s-au efectuat lucrări agricole, utilajele au necesitat schimburi de materiale consumabile pentru buna funcționare a acestora” și deci, rezultă că devizele de lucrări reflectă realitatea;

~ pentru facturile emise de SC C SRL cu prestările de servicii service utilaje agricole pentru care au fost atașate devize de lucrări privind c/val pieselor de schimb și manoperă, petenta nu a putut justifica necesitatea acestor servicii facturate și nici prestarea lor efectivă, întrucât conform documentelor prezentate inspecției fiscale, utilajele agricole au fost utilizate doar în interesul PFA X și nu au fost prestate servicii către terți- în conformitate cu prevederile **art.145**, alin.(2)Cod fiscal citate anterior; mai mult, organele de inspecție au constatat în timpul controlului că “ PFA X deține în patrimoniu utilaje agricole achiziționate (majoritatea) în 2010, care sunt încă în perioada de garanție” și conform documentelor prezentate la control, “utilajele agricole au fost utilizate doar în interesul PFA X și nu au fost prestate servicii către terți” ;

- referitor la taxa aferentă prestărilor de servicii (discuit) efectuate de SC E SRL în sumă de ... **lei** (fact. nr./2011), în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, organele de control fac următoarea mențiune: “PFA X deține mijloacele fixe necesare efectuării acestor operațiuni precum și forța de muncă angajată, respectiv 3(trei) persoane încadrate cu contracte de muncă pe funcția de mecanic agricol pentru care anexăm ștatul de plată pentru luna August 2011(anexa nr.6)” ;

Din declarațiile PFA X în notele explicative (aflate în copie la dosarul cauzei), se poate reține:

- în nota explicativă din data de ...2011, la întrebarea organelor de control fiscal dacă în urma avansurilor plătite către C SRL a primit bunuri sau servicii în vederea obținerii de foloase taxabile din activitatea PFA X, petenta declarase că



nu are cunoștință de avansurile date către d-l C sau SC C SRL, și că activitatea a fost condusă în totalitate de altă persoană din afara afacerii autorizate;

- deasemenea, în data de ...2011, la întrebarea organelor de control "în ce scop au fost efectuate prestările de servicii legate de SC C SRL, întrucât utilajele sunt relativ noi...", aceasta răspunde: "Nu am cunoștință de nici o prestare de serviciu." ; iar la întrebarea dacă a prestat servicii către terți cu utilajele respective din patrimoniu, petenta raspunde că "Nu am desfășurat servicii către terți cu utilajele".

Pe de altă parte, în contestație, contrar celor declarate sub semnătură în notele explicative, petenta afirmă că întrucât nu deține toate utilajele, respectiv disc agricol, semănătoare, " chiar dacă are angajați - mecanici agricoli și deține mijloace fixe - utilaje agricole", petenta susține că deoarece din punct de vedere agrotehnic, noile culturi sunt mecanizate în totalitate - "deci, am apelat la serviciile agricole prestate de terțe persoane."

Față de cele mai sus prezentate, având în vedere constatările organelor de control înscrise în rapoartele de inspecție fiscale, reținem că afirmațiile petentei din contestație referitoare la prestările de servicii prestate de către SC C SRL, precum și cele facturate de SC E, sunt contradictorii cu declarațiile făcute anterior și nu pot fi reținute.

**\* Referitor la faptul că petenta invocă în contestație prevederile art.48** din Codul fiscal, cu privire la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor din activități independente, mai reținem următoarele prevederi legale cu privire la cheltuieli :

- **ART. 21, alin.(4)** " *Următoarele cheltuieli nu sunt deductibile:*

m) *cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii, pentru care contribuabilii nu pot justifica necesitatea prestării acestora în scopul desfășurării activității proprii și pentru care nu sunt încheiate contracte;*

- la **pct.48.** din *Normele metodologice*, se precizează: "Pentru a deduce cheltuielile cu serviciile de management, consultanță, asistență sau alte prestări de servicii trebuie să se îndeplinească cumulativ următoarele condiții:

- serviciile trebuie să fie efectiv prestate, să fie executate în baza unui contract încheiat între părți sau în baza oricărei forme contractuale prevăzute de lege; justificarea prestării efective a serviciilor se efectuează prin: situații de lucrări, procese-verbale de recepție, rapoarte de lucru, studii de fezabilitate, de piață sau orice alte materiale corespunzătoare;

- contribuabilul trebuie să dovedească necesitatea efectuării cheltuielilor prin specificul activităților desfășurate."

În plus, mai reținem următoarele prevederi ale Codului fiscal și Codului de procedură fiscală:

- **ART.158** din Codul fiscal, prevede *Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale*, astfel:

"(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și a declarațiilor ... la organul fiscal competent, conform prezentului titlu ..."

- **ART.11** - *Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal*

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

- **ART.65** din OG/92/2003, privind Codul de procedură fiscală, prevede:

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

Față de cele mai sus prezentate, reținem că organele de control au procedat corect și legal, respingând de la deducere sumele reprezentând prestări de servicii, potrivit legislației în vigoare, fapt pentru care urmează a se respinge contestația petentei cu privire la aceste sume aferente facturilor emise de SC C SRL și SC E SRL, cu prestările de servicii în sumă de...lei, și respectiv ... lei.

În consecință, menținem în totalitatea constatările organelor de control și urmează a se respinge ca neântemeiată contestația petentei cu privire la suma totală de... lei reprezentând TVA stabilit suplimentar prin Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.../2011 pentru suma de..lei TVA respinsă la rambursare, și prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.../...2011 pentru suma de ...lei TVA de plată.

În ceea ce privesc majorările de întârziere corespunzătoare TVA de plată, se reține că acestea reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul, și potrivit prevederilor **art.119** din OG nr.92/2003 R, “Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere” și întrucât petentul datorează TVA în sumă de 30.161 lei, datorează și accesoriile aferente în sumă totală de ...lei, respectiv ..lei reprezentând obligații accesorii TVA aferentă sumelor stabilite suplimentar la TVA pentru perioada ...2011-...2011 prin Decizia de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr.../2011, și, ...lei reprezentând obligații accesorii TVA aferentă sumelor stabilite suplimentar la TVA pentru perioada ...2011 -...2011 prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./2011.

Față de cele reținute în prezenta decizie, în temeiul **art.216, alin.(1)** din OG 92/2003 R privind Codul de procedură fiscală, se

### **DECIDE:**

**Art.1** Respingerea ca neântemeiată a contestației P.F.A. X împotriva Deciziei de impunere pentru soluționarea la persoanele fizice, a deconturilor cu sume negative de taxă pe valoarea adăugată cu opțiune de rambursare nr. /2011 și împotriva Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități

independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr./ 2011, pentru suma totală de...lei, reprezentând:...TVA de plată și.../ei accesorii aferente TVA.

**Art.2** Prezenta decizie poate fi atacată în termen de 6 luni de la data comunicării, la Tribunalul Tulcea - secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV