



DECIZIA nr. 22 din 2011

privind soluționarea contestației formulate de

X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita

sub nr. .../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr. .../2010, asupra contestației formulate de **Î.I. X – RO ...**, cu sediul în județul Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva deciziilor de impunere nr. .../2010 și nr. .../2010, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1. Obligații fiscale de plată stabilite în sumă totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art.207 (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în M.O. partea I nr. .../2007, cu modificările și completările ulterioare.

Constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art.205, art.209 (1) și art.207 (1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală - republicat în M.O. partea I nr.513/31.07.2007, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Î.I. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2010, solicită anularea actelor contestate, invocând următoarele motive:

Contestatarul în perioada controlată a efectuat servicii pentru S.C. Y S.R.L, S.C. Z S.R.L. și S.C. W S.A. În continuare subliniază faptul că pe baza contractului de prestări servicii nr. .../2007 încheiat cu S.C. W S.A. efectuează servicii de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului. Beneficiarul are mai multe depozite în țară, printre care a efectuat servicii la sediu, la Oradea, Timișoara, Miercurea-Ciuc, Vlăhița și momentan în Sighișoara, nu cum relatează agentul constator, după cum toate activitățile s-

au desfășurat la sediul beneficiarului. Deplasările către aceste locuri de efectuare a serviciului s-a făcut pe cheltuiala întreprinderii individuale cu autovehiculul înmatriculat pe A.I. X, beneficiarul neasigurând cheltuiala de transport și nici de telefon, neexistând facturi emise sau decontări în acest sens către beneficiar. De asemenea a efectuat deplasări la clienții beneficiarului la care trebuia să transporte marfa. În acest sens s-a întocmit delegație specială, foaie de transport care este înregistrat în contabilitatea activității.

Având în vedere prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare, conform căreia „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile”,

contestatarul consideră ca deducerea TVA a fost efectuată conform normelor aflate în vigoare în perioada respectivă.

Pe linie de impozit de venit în urma inspecției s-a stabilit o obligație fiscală/accesorii de plată (impozit pe venit ... lei și majorări de întârziere ...) în valoare totală de ... lei.

Contestatarul nu este de acord cu “diminuarea bazei impozabile” cu cheltuielile efectuate cu autovehiculul de proprietate activității independente, reprezentând contravaloarea combustibilului consumat în interesul activității, având în vedere faptul că la dosar sunt și au fost întocmite delegații, foi de parcurs cu distanța aferentă, precum și bonuri de combustibil ștampilate și menționate pentru numărul de înmatriculare a autovehiculului aflat în proprietatea activității independente.

Întreprinzătorul menționează ca deplasările respective au fost făcute la punctele de lucru și la clienții beneficiarului, pentru transport marfă sau alte obligații de serviciu.

Contestatarul consideră, că este neîntemeiată abordarea agentului fiscal, în privința faptului că a alimentat numai la LUKOIL ...

Î.I. X, de asemenea menționează faptul că nu a procedat la calcularea și înregistrarea ca cheltuială a diurnelor zilnice aferente deplasărilor la care avea dreptul datorită faptului că durata serviciilor efectuate depășea 12 ore zilnice, tocmai pentru a nu încărca cheltuielile în așa natură ca să aibă pierdere. Aceste sume pe nivel de 3 ani ar însemna ... lei ca cheltuială deductibilă.

Subliniază că așa cum rezultă din prevederile art.48 alin.4 lit.a din Codul fiscal cheltuielile aferente trebuie efectuate în scopul realizării venitului, dar nefiind condiționate de realizarea efectivă a venitului.

Având în vedere cele mai sus, contestatarul consideră că contestația este întemeiată, solicitând să fie luate măsurile ce se impun, conform petitului contestației.

În drept, întemeiează contestația pe prev. art. 205 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2010, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. .../2010 și nr. .../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, au constatat următoarele:

În legătură cu taxa pe valoare adăugată

Perioada verificată: 01.01.2007 - 31.12.2009

S-au constatat următoarele deficiențe:

Contribuabilul a dedus TVA aferent achiziționării de combustibil în suma de ... lei, cu ... lei baza impozabilă. Aceste sume nu se consideră a fi justificate și deductibile din punct de vedere fiscal, din următoarele motive:

- ordinele de deplasare nu sunt completate cu data și ora plecării
- ștampilele aplicate de diferiți agenți economici nu poartă semnătura conducătorului acestora
- nu sunt completate cu datele documentelor anexate (bon fiscal carburant)
- bonurile fiscale emise la aprovizionarea cu combustibil sunt emise în întregime de Lukoil România stația din str. ..., cu toate că km parcurși nu sunt în concordanță cu cantitatea combustibilului achiziționat, fiind imposibil de a fi îndeajuns (7.5 l/100km)
- foile de parcurs sunt incomplete, nu conțin înregistrările solicitate de formular
- nu se regăsesc contracte, achiziții care să ateste necesitatea acestor curse
- În Contractul de prestări servicii încheiat este specificat ca clauză la pct.4.2 lit.b ca beneficiarul se obligă să suporte cheltuielile de deplasare a prestatorului în interesul beneficiarului
- atât ordinele de deplasare cât și foile de parcurs sunt emise de contribuabil și nu de beneficiar
- în anul 2006 contribuabilul are Contract de prestări servicii încheiat cu SC V SRL, iar pentru anii 2007 și 2008 cu SC W SA, iar în actele adiționale nu este specificat ca sarcină de serviciu deplasarea numai coeficientul de calcul al tarifului lunar care ulterior este fix
- deplasările nu se consideră a fi necesare pentru realizarea venitului în condițiile când sunt efectuate în interesul beneficiarului tariful lunar fiind achitat de aceasta în sumă fixă.

Contribuabilul a înregistrat TVA deductibil în sumă de ... lei în anul 2007, reprezentând TVA achitat cu ocazia reparației unei mașini, Comandă-deviz fiind făcută pentru autovehiculul Opel Vectra ..., iar în anul 2009 suma de ... lei pentru Opel Astra ..., cu toate că a fost prezentat un contract de vânzare-

cumpărare pentru un autovehicul marca Dacia, precum și cartea de identitate a vehiculului înmatriculat pe numele A.I. X marca Dacia berlina ...

În decontul de TVA aferent trimestrului II din anul 2008, contribuabilul a înregistrat TVA deductibil în sumă de ... lei, cu toate ca în Jurnalul pentru cumpărări figurează suma de ... lei pentru aceeași perioadă, rezultând o diferență de ... lei care nu este acceptat la deducere.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit **TVA suplimentar de plată** în sumă de ... lei și **majorări de întârziere** în sumă de ... lei, pentru care s-a emis decizia de impunere nr. .../2010.

În legătură cu impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2006 - 31.12.2008

Organul de inspecție fiscală a constatat că contribuabilul a efectuat cheltuieli aferente veniturilor pe baza contractelor încheiate cu SC V SRL în anul 2006 și SC W SA în anii 2007 și 2008.

Contribuabilul în perioada verificată a înregistrat la cheltuieli contravaloarea combustibilului achiziționat cu ocazia deplasărilor efectuate în diferite localități din țară, prezentând ca documente justificative Ordinele de deplasare și foi de parcurs. Aceste cheltuieli nu se consideră a fi justificate din motivele enumerate la capitolul cu privire la TVA.

Contribuabilul a mai înregistrat la cheltuieli suma de ... lei reprezentând reparații mașină, care nu este acceptată ca și deductibilă având în vedere cele prezentate la capitolul TVA.

În consecință, în urma inspecției fiscale s-a stabilit **impozit pe venit în plus** în sumă de ... lei și **majorări de întârziere** în sumă de ... lei, pentru care s-a emis decizia de impunere nr. .../2010.

III. Luând în considerare constatările organelor de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatar, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de contestatarul și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. În legătură cu impozitul pe venit în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organele de inspecție fiscală au stabilit în mod legal aceste obligații suplimentare de plată, în condițiile în care argumentele aduse de contestatar nu schimbă situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală.

În fapt, A.I. X în perioada verificată conform contractelor de servicii a efectuat servicii de gestionare a produselor/mărfurilor, respectiv recepționarea

mărfii de la descărcare până la livrarea, încărcarea acestora pentru grupul de firme Y.

Contribuabilul în perioada verificată a înregistrat cheltuieli cu carburanți auto pe baza bonurilor fiscale emise de Lukoil România stația din str.

...

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat aceste cheltuieli ca deductibile din punct de vedere fiscal, motivând, că în Contractul de prestări servicii încheiat este specificat ca clauză la pct.4.2 ca beneficiarul se obligă să suporte cheltuielile de deplasare a prestatorului în interesul beneficiarului. Documentele prezentate de contribuabil, respectiv ordinele de deplasare și foile de parcurs emise de contribuabil sunt incomplete, nu conțin înregistrările solicitate de formular, dar de altfel nici deplasările nu se consideră a fi necesare pentru realizarea venitului în condițiile când sunt efectuate în interesul beneficiarului, tariful lunar fiind achitat de acesta în sumă fixă, în actele adiționale la contract nu este specificat ca sarcină de serviciu deplasarea.

Contribuabilul, prin contestația depusă împotriva deciziilor atacate susține că, în perioada controlată, a efectuat servicii pentru grupul de firme Y de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului, acestea având mai multe depozite în țară, printre care a efectuat servicii la sediu, la Oradea, Timișoara, Miercurea-Ciuc, Vlăhița și nu numai la sediul beneficiarului. În continuare afirmă, că deplasările către aceste locuri de efectuare a serviciului s-a făcut pe cheltuiala întreprinderii individuale cu autovehiculul înmatriculat pe A.I. X, beneficiarul neasigurând cheltuiala de transport și nici de telefon.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă sunt reglementate de prevederile art. 48 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal (aplicabil în perioada verificată), conform cărora:

„(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, [...]”,

iar alin. 4 stabilește condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, astfel:

„(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

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

Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, în explicitarea prevederilor art. 48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, precizează :

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

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

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

Din textele de legi sus menționate, se reține, că la determinarea venitului impozabil cheltuielile sunt deductibile numai dacă îndeplinesc **cumulativ** condițiile prevăzute de lege, cum ar fi: să fie efectuate în interesul direct al activității, să fie efective și justificate cu documente legal întocmite, precum și cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă.

Totodată, conform art.6 din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare:

“(1) Orice operațiune economico-financiară efectuată **se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

(2) **Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat, precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.”**

Față de prevederile legale de mai sus se reține că orice operațiune înregistrată în contabilitate trebuie să aibă la bază un document justificativ care să facă dovada necesității și realității operațiunii.

Or, organul de inspecție fiscală nu a acceptat ca deductibile cheltuielile cu carburanți auto pe motiv, că pe de o parte conform contractului de prestări servicii aceste cheltuieli se suportă de beneficiar și nu de prestator, iar pe de altă parte documentele prezentate de contribuabil, respectiv ordinele de deplasare și foile de parcurs, nu au dobândit calitatea de documente legal întocmite.

Din contractul de de prestări de servicii nr. .../2007, încheiat între SC W S.A. în calitate de beneficiar și A.I. X în calitate de prestator de servicii, rezultă că acesta are ca obiect serviciile prevăzute în anexa nr.1 la contract. Iar din anexa nr.1 rezultă, că contribuabilul de fapt este gestionarul unui depozit pentru care răspunde material și penal în conformitate cu prevederile „Legii gestionarului”. Răspunde de păstrarea curățeniei în depozit, în vestiar și în

bucătărie. Execută și alte sarcini stabilite de șef de depozit sau managerul punctului de lucru.

Tot în Contractul de prestări servicii sus menționat la pct.4.2 lit.c prevede ca beneficiarul se obligă să suporte cheltuielile de deplasare a prestatorului în interesul beneficiarului, iar la lit.d beneficiarul se obligă să asigure prestatorului acces la telefon mobil și fix.

Ca obligație a prestatorului, în contract la pct. 4.1 lit. c, este prevăzută „să realizeze lunar informări scrise despre activitatea desfășurată, la data întocmirii facturii” sau pct. 5.4 prevede „Pentru prestările de servicii, prestatorul este obligat să emită factura fiscală...Data efectuării prestării de servicii se consideră a fi data la care sunt întocmite rapoartele de lucrări și după caz, data acceptării de către beneficiar a situațiilor de lucrări”.

Din cele prezentate mai sus, se reține, că nu se justifică înregistrarea și deducerea de către contribuabil a cheltuielilor de deplasare, respectiv c/val carburanților auto înregistrate pe baza bonurilor fiscale, în condițiile în care nu a depus nici un document, raport de activitate, decontarea prestărilor prin facturi către beneficiar, din care să rezulte decontarea cheltuielilor cu combustibil. Altfel spus putea să deducă cheltuielile cu combustibilul pentru deplasări dacă acestea erau facturate către beneficiar (cheltuieli aferente venitului), având în vedere, că conform contractului suportarea acestor cheltuieli era obligația beneficiarului de servicii.

Pe de altă parte, simpla înregistrare pe cheltuieli a c/val. carburanților auto pe baza bonurilor fiscale nu justifică, că acestea sunt cheltuieli aferente realizării venitului. Necesitatea și realitatea acestor cheltuieli nu poate fi justificată nici cu depunerea în dosarul cauzei a unor ordine de deplasare emise de contribuabil pe numele său (fără să fie depus „decont de cheltuieli”, care reprezintă documentul justificativ pentru decontarea cheltuielilor de deplasare) sau foilor de parcurs pentru transport de persoană, întocmite foarte sumar, fără să aibă conținutul minimal obligatoriu de informații al formularului prevăzut de O.M.F.P. nr.1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile (începând cu data de 01.01.2009 O.M.F.P. nr.3512/2008).

Altfel spus, legiuitorul a înțeles să condiționeze deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate de justificarea acestora prin **documente legale și corect întocmite**.

Potrivit acestor dispoziții imperative ale legii, se reține că simpla înregistrare în contabilitate a cheltuielilor înscrise în documente nu este suficientă pentru ca aceste cheltuieli să fie deductibile la calculul venitului impozabil, **documentele justificative trebuind să conțină toate elementele prevăzute de formularul tipizat, completate în mod corect și să ateste, că acestea sunt efectuate în scopul realizării de venituri**.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organului de inspecție fiscală de a stabili **impozit pe venit suplimentar** în urma reîntregirii bazei impozabile pe perioada 2006 - 2008, cu cheltuielile de carburanți auto, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va respinge** contestația pentru suma de ... lei reprezentând **impozit pe venit** stabilit suplimentar.

2. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organul fiscal în mod legal a stabilit această obligație fiscală suplimentară, prin neacceptarea ca deductibilă a taxei pe valoarea adăugată aferentă carburanților auto, în condițiile în care contribuabilul nu a demonstrat ca acestea să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, A.I. X în perioada verificată a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de carburanți auto pe baza bonurilor fiscale emise de Lukoil România stația din str. ...

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat ca deductibilă taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziționării de carburanți auto pe motiv ca contribuabilul nu a demonstrat ca aceste achiziții să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, referind la Contractul de prestări servicii încheiat cu SC W S.A. (situația descrisă mai detaliat la cap. Impozit pe venit).

Contribuabilul, prin contestația depusă împotriva deciziilor atacate, consideră că deducerea TVA a fost efectuată conform normelor aflate în vigoare în perioada respectivă, precizând, că în perioada controlată, a efectuat servicii pentru grupul de firme Y de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului, acestea având mai multe depozite în țară, deplasările către aceste locuri de efectuare a serviciului s-a făcut pe cheltuiala întreprinderii individuale cu autovehiculul înmatriculat pe A.I. X, beneficiarul neasigurând cheltuiala de transport și nici de telefon.

În drept, cu privire la sfera de aplicare a dreptului de deducere, art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede “Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;...[...]”

iar condiții de exercitare a dreptului de deducere sunt reglementate de art.146 alin.(1) cu următorul cuprins:

„(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 sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la art. 155 alin. (5);

Având în vedere prevederile legale sus menționate, se reține ca taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor care au fost livrate/ prestate sau urmează să fie livrate/prestate este deductibilă în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Or, cum s-a arătat la cap.impozitul pe venit (pct.III./1 din prezenta decizie), contribuabilul nu a justificat ca achiziția carburanților auto să fie destinate în folosul operațiunilor taxabile, în condițiile în care conform contractului de prestări servicii încheiat cu SC W S.A. suportarea acestor cheltuieli era obligația beneficiarului de servicii.

Având în vedere cele prezentate mai sus se reține ca întemeiată și legală măsura organului de inspecție fiscală de a nu accepta la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă unor achiziții care nu sunt folosite pentru operațiuni taxabile, fapt pentru care în temeiul prevederilor art.216 alin.1 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.12.1 lit.a din OPANAF nr.519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, **se va respinge** contestația și pentru suma de ... lei reprezentând **taxa pe valoarea adăugată** stabilită suplimentar.

3. Referitor la majorările de întârziere, ținând cont de soluția dată pentru obligațiile principale, conform principiului de drept *“accessorium sequitur principalem”*, conform căruia accesoriul urmează principalul, **se va respinge** contestația pentru suma de ... lei **majorări de întârziere aferente impozitului pe venit și ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 206, art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **Î.I. X** împotriva deciziilor de impunere nr. .../2010 și nr. .../2010, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... **lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

Prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Harghita, în termen de 6 luni de la comunicare, potrivit procedurii legale.

DIRECTOR EXECUTIV,