



DECIZIA nr. 8/73 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de

XY,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr.../2009, asupra contestației formulate de **XY**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva deciziei de impunere nr. .../2009, dar din cuprinsul contestației se înțelege, ca contestația se referă și la decizia de impunere nr.../2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1, obiectul contestației fiind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată;
- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

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.513/31.07.2007, 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. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2009, solicită anularea parțială a actului contestat, invocând următoarele motive:

În ceea ce privește taxa pe valoare adăugată:

1. Organul fiscal a constatat că s-a dedus nelegal TVA aferent unor lipsuri de inventar în sumă de ... lei la mărfurile existente la sfârșitul anilor 2005 și 2006, care fiind determinate prin recalcularea scăderii din gestiune a mărfurilor cu ocazia inspecției fiscale.

Contestatorul consideră, că această calculație are următoare deficiențe:

a) organul fiscal nu a luat în considerare, că prețurile de vânzare a mărfurilor includ și TVA, astfel a determinat un adaos comercial mai mare cu valoarea TVA-ului inclus în prețul de vânzare – vezi valoare de vânzare total mărfuri: anul 2005 – ... lei, anul 2006 – ... lei;

b) la determinarea lipsurilor de inventar organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare prevederile Hotărârii nr. 831/2004 din 27/05/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisibilitate la mărfuri în procesul de comercializare potrivit căreia anual, respectiv în perioada cuprinsă între două inventare pot fi aplicate scăzăminte deductibile, care diminuează valoarea lipsei de inventar.

2. Organul de inspecție fiscală a constatat, că s-a dedus nelegal TVA aferent stocului de marfă și bunuri din data de ...2007 în sumă de ... lei pe motiv că activitatea a încetat. La această constatare contribuabilul consideră, că inspectorul fiscal a confundat încetarea afacerii cu radierea activității individuale, precizând, că într-adevăr nu s-a mai comercializat produse după această dată, dar activitatea individuală nu a fost radiată, fapt recunoscut și de organul fiscal, care a aplicat și o amendă contravențională pentru depunerea cu întârziere a deconturilor fiscale aferente perioadei de după sfârșitul anului 2007.

Contribuabilul precizează, că mărfurile nevândute au rămas în patrimoniul afacerii (de unde rezultă și necesitatea achiziționării unei lăzi frigorifice în decembrie 2007), dar organul fiscal eronat a constatat că aceste bunuri au intrat în patrimoniul personal al contribuabilului, fără să efectueze inventarierea acestor bunuri în cadrul inspecției fiscale, în consecință trebuie aplicate prevederile art. 128, alin. 1 Codul fiscal, potrivit căruia acest stoc de marfă trebuie considerată o livrare purtătoare de TVA, deoarece o activitate independentă (noul PFA) atunci își încetează activitatea în mod legal, când sunt radiate din evidența ORC-ului (art. 21 din OUG 44 din 2008).

3. Organul fiscal a constatat, că s-a dedus nelegal TVA aferentă achiziționării combustibilului în sumă de ... lei pentru care contribuabilul nu poate prezenta documente pentru justificarea consumului în scopul realizării veniturilor (foaie de parcurs, delegații, bon de consum) și trage concluzia, că lipsa acestor documente înseamnă implicit, că aceste achiziții nu sunt utilizate în folosul operațiunilor taxabile.

Față de această constatare, contestatarul consideră, că argumentele organului fiscal sunt eronate, deoarece bonul de consum, foaia de parcurs etc. nu sunt documente cerute de lege pentru aplicarea deducerii TVA. Bonurile fiscale sunt actele justificative pentru deducerea TVA, acestea există, sunt apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice și fiscale

aferente, invocând prevederile Codului fiscal la art. 146, care reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere completată cu prevederile Normelor metodologice, care la punctul 46, alin. 2 stabilesc clar următoarele:

„(2) Pentru carburanți 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, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002 republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Se mai precizează, că organul fiscal face abstracție și de la caracterul activității desfășurate de contribuabil, nu recunoaște faptul, că achizițiile de combustibil sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Contribuabilul prin activitatea desfășurată – comerț cu amănuntul – realizează exclusiv operațiuni taxabile, astfel achizițiile de combustibil îndeplinesc cele două condiții necesare deducerii TVA, așa cum este reglementat acest lucru la art. 145 din Codul Fiscal, respectiv: aceste achiziții să fie destinate realizării de operațiuni taxabile și tranzacțiile să aibă la bază factură, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege (în cazul acesta bonul fiscal).

În ceea ce privește impozitul pe venit:

Contribuabilul precizează, că în cadrul inspecției fiscale s-au generalizat constatările efectuate privind modul de determinare a TVA-ului și în ceea ce privește impozitul pe venit.

Astfel s-a constatat, că s-au dedus nelegal cheltuielile aferente unor lipsuri de inventar în sumă de ... lei la mărfurile existente la sfârșitul anilor 2005 și 2006, valoarea stocului de marfă de la sfârșitul anului 2007 în sumă de ... lei și valoarea unei lăzi frigorifice în sumă de ... lei.

În consecință, inspectorul fiscal a calculat o diferență impozabilă în plus în sumă de ... lei (... lei – ... lei).

Contestatarul precizează, că menține argumentele referitoare la calcularea defectuoasă a lipsei de inventar arătate la cap. TVA și în cazul impozitului pe venit.

Referitor la stocul de marfă și bunuri de la sfârșitul anului contestatarul completează argumentele aduse cu prevederile pct. 35 din Ordinul 1040/2004 privind Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, potrivit cărora bunurile și patrimoniul afacerii sunt considerate venituri brute impozabile numai atunci când activitatea încetează definitiv:

„35. În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare.

În cazul încetării definitive a activității sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut.

În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii.

În toate cazurile evaluarea se face la prețurile practicate pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.”

Contribuabilul, în afară de cele enumerate mai sus, mai precizează, că inspectorii fiscali au considerat cheltuială nedeductibilă suma de ... lei, reprezentând valoarea stocului de marfă de la sfârșitul anului 2004 pe motiv, că acestea au fost decontate în anul 2004 pe seama veniturilor din anul respectiv. Această ajustare efectuată în defavoarea contribuabilului s-a realizat fără ca exercițiul financiar 2004 să fie în obiectul inspecției fiscale.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2009, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr.../2009 și nr.../2009, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice 1, au constatat următoarele:

În legătură cu taxa pe valoare adăugată

Perioada verificată: 01.01.2005 - 30.09.2009

Au fost verificate act cu act toate documentele justificative, care stau la baza întocmirii jurnalelor de TVA în perioada verificată, constatând următoarele deficiențe:

Cu privire la TVA colectat

În anii fiscali 2005 și 2006, în urma inspecției fiscale, reiese o lipsă de inventar în sumă de ... lei, respectiv ... lei, bază impozabilă, pentru care contribuabilul a dedus TVA în sumă de ... lei în 2005 și ... lei în 2006, încălcând astfel prevederile art. 128, alin. (4), lit. d din Codul fiscal.

La data de 31.12.2007, data la care contribuabilul a încetat activitatea, există un stoc de marfă la valoare de cumpărare în sumă de ... lei bază impozabilă, suma pe care contribuabilul nu a inclus în venitul brut și pentru care nu a colectat TVA în sumă de ... lei, încălcând astfel prevederile art. 128, alin. (1), din Codul fiscal.

Cu factura nr.../2007 contribuabilul a achiziționat o ladă frigorifică în valoare de ... lei bază impozabilă și ... lei TVA, având în vedere, că în anul 2007 a încetat activitatea, conform art. 128, alin. (1), pentru această achiziție se va colecta TVA.

Consecințe fiscale ale acestor constatări: contribuabilul a diminuat valoarea taxei colectate și implicit valoarea TVA de plată cu suma de ... lei.

Cu privire la TVA deductibil

Pentru combustibilul achiziționat în anii 2005 – 2006, în valoare totală de ... lei, din care baza impozabilă este de ... lei și **TVA dedus** în sumă de ... lei, contribuabilul nu poate prezenta documente pentru justificarea consumului în scopul realizării veniturilor (foaie de parcurs, delegații, bon de consum), în aceste condiții nu se admit la deducere, aceste achiziții nefiind destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit **TVA suplimentar de plată** în sumă de ... lei și **accesorii** în sumă de ... lei.

În legătură cu impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2005 - 05.11.2009

În urma controlului prin verificarea act cu act a documentelor justificative, care stau la baza întocmirii Registrului jurnal de încasări și plăți, organele de inspecție fiscală au constatat următoarele deficiențe:

În anul 2005 și 2006 contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în sumă de ... lei, respectiv ... lei, pentru care nu poate prezenta documente pentru justificarea consumului în scopul realizării veniturilor (aspect necontestat).

În urma determinării a stocului de marfă la finele anilor fiscali, pe baza datelor înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, s-au rezultat următoarele:

- În anul fiscal 2004 contribuabilul a dedus și valoarea cheltuielilor cu stocul nevândut, astfel în anul 2005 nu este luat în calcul valoarea cheltuielilor cu stocul inițial. La sfârșitul anilor fiscali 2005 și 2006 contribuabilul figurează cu lipsă de inventar în valoare de ..., respectiv ... lei.

- La data de 31.12.2007, data încetării activității, contribuabilul figurează cu un stoc de inventar de marfă la valoare de cumpărare în sumă de ... lei, precum și o ladă frigorifică în valoare de ... lei, achiziționat în luna încetării activității cu factura nr.../2007. Aceste sume vor fi incluse în venitul brut cu ocazia recalculării.

Act normativ încălcat: art. 48, alin. (1), alin. (2), lit. c) și alin. (7), lit. j) din Legea nr. 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, Ordinul 1040/2004 privind Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă:

- alin. (1): „Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului.”

- alin. (2), lit. c): „Venitul brut cuprinde: c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității.”
- alin. (7): „Nu sunt cheltuieli deductibile: j) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare.”
- pct. 35: „În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare.”

Consecințe fiscale: prin deducerea lipsei de inventar, prin deducerea valorii stocului de marfă nevândut și prin neincluderea în venitul brut a stocului de marfă și inventarului rămas după încetarea activității a fost diminuat nejustificat legal baza impozabilă și implicit impozitul aferent datorat bugetului de stat.

Masuri luate: s-a recalculat venitul net, precum și impozitul pe venit datorat bugetului de stat, **rezultând impozit pe venit suplimentar de plată de ... lei** (... lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006) **și ... lei impozit stabilit în minus** pe anul 2007 și s-a calculat **majorări de întârziere în sumă totală de ... lei.**

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 contestatar și organele de inspecție fiscală, se reține:

1. În ce privește taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra acestor obligații suplimentare de plată, în condițiile în care contestatarul prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt, decât cea stabilită de organul de control.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în baza evidențelor conduse de contribuabil, au constatat, că activitatea independentă la finele anilor 2005 și 2006 a avut lipsă de inventar în sumă de ... lei, respectiv ... lei, iar la data de 31.12.2007, data la care contribuabilul a încetat activitatea, a rămas în stoc marfă la valoare de cumpărare în sumă de ... lei, ca bază impozabilă, precum și o ladă frigorifică în valoare de ... lei.

Având în vedere, că activitatea independentă la achiziționarea mărfurilor și bunurilor de mai sus a dedus taxa pe valoarea adăugată, organele

de inspecție fiscală au asimilat operațiunile de mai sus livrărilor de bunuri, colectând taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, activitatea independentă, prin contestația depusă împotriva actelor de control, aduce următoarele argumente:

- organul fiscal nu a luat în considerare, că prețurile de vânzare a mărfurilor includ și TVA, astfel a determinat un adaos comercial mai mare cu valoarea TVA-ului inclus în prețul de vânzare;

- la determinarea lipsurilor de inventar organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare prevederile HG nr. 831/2004 pentru aprobarea Normelor privind limitele admisibile de perisibilitate;

- inspectorul fiscal a confundat încetarea afacerii cu radierea activității individuale, precizând, că într-adevăr nu s-a mai comercializat produse după această dată, dar activitatea individuală nu a fost radiată, fapt recunoscut și de organul fiscal, care a aplicat și o amendă contravențională pentru depunerea cu întârziere a deconturilor fiscale aferente perioadei de după sfârșitul anului 2007.

Organele de inspecție fiscală, prin actele de control contestate, au mai stabilit, că activitatea independentă, în anii 2005 – 2006, a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării combustibilului pentru care contribuabilul nu a putut prezenta documente pentru justificarea consumului în folosul operațiunilor taxabile.

Față de această constatare, contestatarul consideră, că argumentele organului fiscal sunt eronate, deoarece pentru aplicarea deducerii TVA pentru achiziții de combustibil documentele justificative sunt bonurile fiscale, acestea există, sunt apte de a fi înregistrate în contabilitate și de a produce efecte juridice și fiscale aferente, invocând prevederile Codului fiscal la art. 146, care reglementează condițiile de exercitare a dreptului de deducere, achizițiile de combustibil sunt destinate realizării de operațiuni taxabile. Contribuabilul prin activitatea desfășurată – comerț cu amănuntul – realizează exclusiv operațiuni taxabile, astfel achizițiile de combustibil îndeplinesc cele două condiții necesare deducerii TVA, așa cum este reglementat acest lucru la art. 145 din Codul Fiscal.

În drept, potrivit art. 128 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada supusă verificării,

„ (1) Este considerată livrare de bunuri transferul dreptului de a dispune de bunuri ca și un proprietar.[...]

(4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

a) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi utilizate în scopuri care

nu au legătură cu activitatea economică desfășurată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;

c) preluarea de către o persoană impozabilă de bunuri mobile corporale achiziționate sau produse de către aceasta, altele decât bunurile de capital prevăzute la art. 149 alin. (1) lit. a), pentru a fi utilizate în scopul unor operațiuni care nu dau drept integral de deducere, dacă taxa aferentă bunurilor respective a fost dedusă total sau parțial la data achiziției;

d) bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a) - c).

(5) Orice distribuire de bunuri din activele unei persoane impozabile către asociații sau acționarii săi, inclusiv o distribuire de bunuri legată de lichidarea sau de dizolvarea fără lichidare a persoanei impozabile, cu excepția transferului prevăzut la alin. (7), constituie livrare de bunuri efectuată cu plată, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial.[...]”

Având în vedere prevederile susmenționate, coroborate cu prevederile Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, se reține, că atât lipsurile de inventar, cât și stocul de marfă rămas la încetarea activității, inclusiv lada frigorifică, (considerat ca o înstrăinare) sunt asimilate livrărilor de bunuri, prin urmare contribuabilul avea obligația să colecteze taxa pe valoarea adăugată.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației argumentele contribuabilului cu privire la faptul, că organul fiscal nu a luat în considerare, că prețurile de vânzare a mărfurilor includ și TVA, determinând astfel un adaos comercial mai mare, având în vedere ca organul de inspecție fiscală la determinarea stocului de marfă a folosit baza impozabilă, atât la valoarea de cumpărare, cât și la valoare de vânzare, adică fără includerea TVA în aceste valori, dealtfel acesta se rezultă și la stabilirea venitului brut și a cheltuielilor cu marfă.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației nici argumentul contribuabilului cu privire la neacordarea perisabilității la determinarea lipsurilor de inventar, având în vedere, că perisabilitatea nu se acordă din oficiu, aceasta se stabilește numai după o verificare faptică a cantităților de produse existente în gestiune, stabilite după cântărire, numărare, măsurare și prin alte asemenea procedee și după efectuarea compensărilor conform prevederilor legale. Mai mult, Normele privind limitele admisibile de perisabilitate la mărfuri în procesul de comercializare, aprobate prin HG nr.

831/2004, la art. 12 prevede că aceste norme se aplică numai persoanelor juridice plătitoare de impozit pe profit.

Cu privire la argumentul contribuabilului ca organul fiscal a confundat încetarea afacerii cu radierea activității individuale, se pune în discuție faptul generator și exigibilitatea plății taxei după bunurile rămase în stoc după încetarea definitivă a activității.

Din analiza conținutului raportului de inspecție fiscală și a documentelor aflate în dosarul cauzei, se reține, că activitatea independentă a încetat activitatea la 31.12.2007, dar titularul activității independente XY a solicitat desființarea și scoaterea din evidența fiscală la data de ..05.2009, pe baza cererii înregistrate la AFP sub nr.../05.2009. Având în vedere prevederile legale menționate în cuprinsul prezentei decizii, se va considera data cererii, ca și data încetării definitive a activității.

Exigibilitatea TVA este reglementată la art.134 din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“Art.134 - Faptul generator și exigibilitatea – definiții

(1) Faptul generator reprezintă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru exigibilitatea taxei.

(2) Exigibilitatea taxei reprezintă data la care autoritatea fiscală devine îndreptățită, în baza legii, să solicite plata de către persoanele obligate la plata taxei, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.

(3) Exigibilitatea plății taxei reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetul statului, conform prevederilor art. 157 alin. (1). Această dată determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere pentru neplata taxei.”

De asemenea este aplicabil art. 134² din același act normativ care precizează:

“ Exigibilitatea pentru livrări de bunuri și prestări de servicii

(1) Exigibilitatea taxei intervine la data la care are loc faptul generator.

Prin urmare, faptul generator a intervenit la depunerea cererii de scoatere din evidențele fiscale de către contribuabil, data la care a intervenit și exigibilitatea taxei, astfel taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor rămase în stoc trebuia colectată și inclusă în decontul trim.II/2009 și nu în decontul trim.IV/2007, cum a stabilit organul de inspecție fiscală.

Se reține, cu toate, că data exlgibilității taxei a fost denaturată, acest fapt nu schimbă quantumul taxei pe valoarea adăugată aferentă stocului, care este în sumă de ... lei, având în vedere că cota taxei era 19 % atât în anul 2007, cât și în anul 2009. Dar având în vedere, că data exigibilității determină și momentul de la care se datorează majorări de întârziere, se va recalcula majorările de întârziere aferente obligației de plată în sumă de ... lei, adică

majorările de întârziere calculate de inspecția fiscală pe perioada 25.01.2008 – 05.11.2009 în sumă de ... lei, se reduc la suma de ... lei, aferente perioadei 25.07.2009 - 05.11.2009. Suma majorărilor de întârziere de scăzut este de ... lei.

În ce privește dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, până la 31.12.2006 au fost aplicabile prevederile art. 145 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora:

„ (3) **Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile**, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:

a) taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă;[...]

(8) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, orice persoană impozabilă trebuie să justifice dreptul de deducere, în funcție de felul operațiunii, cu unul din următoarele documente:

a) pentru taxa pe valoarea adăugată datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost livrate sau urmează să îi fie livrate, și pentru prestările de servicii care i-au fost prestate ori urmează să îi fie prestate de o altă persoană impozabilă, cu factură fiscală, care cuprinde informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (8), și este emisă pe numele persoanei de către o persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată.

Iar în ce privește deducerea taxei pentru carburanți auto, Normele metodologice pentru aplicarea Codului fiscal, în vigoare înaintea datei de 01.01.2007, precizează: „Pentru carburanți auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28/199, privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține ca exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată se realizează de către o persoană impozabilă prin justificarea acesteia cu factura fiscală, respectiv posibil și cu bonurile fiscale emise pentru carburanți auto, cu condiția ca bunurile facturate persoanei impozabile să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Ori, organele de inspecție fiscală nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei aferentă achiziționării combustibilului pentru care contribuabilul nu a putut prezenta documente pentru justificarea consumului în folosul operațiunilor taxabile.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației motivația contribuabilului, că pentru aplicarea deducerii TVA pentru achiziții de combustibil documentele justificative sunt bonurile fiscale, acestea există și că achizițiile de combustibil sunt destinate realizării de operațiuni taxabile, având în vedere, că contribuabilul nu a demonstrat cu documente nici în timpul inspecției și nici prin contestație justificarea consumului de carburanți. Simpla achiziționare de carburanți cu bonul fiscal, care îndeplinește condițiile de formă, nu dă dreptul la deducerea taxei, acesta se acordă numai dacă se justifică, ca carburanții achiziționați sunt destinate realizării de operațiuni taxabile.

Mai mult, din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei, se rezultă, că activitatea nu a avut în patrimoniu autovehicul sau în alt mod de folosință (închiriere, comodat).

În concluzie, având în vedere cele reținute cu privire la taxa pe valoarea adăugată, urmează ca contestația să fie **respinsă ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei**, reprezentând ... lei taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar de plată și ... lei majorări de întârziere aferente, precum și **anularea majorărilor de întârziere în sumă de ... lei** calculate înaintea datei exigibilității a taxei.

2. Cu privire la impozitul pe venit în sumă de ... lei și majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei, Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Compartimentul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra acestor obligații suplimentare de plată, în condițiile în care contestatarul prin argumentele aduse nu demonstrează o altă situație de fapt, decât cea stabilită de organul de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală, în baza evidențelor conduse de contribuabil, pe anii 2005 – 2007, au analizat determinarea venitului net și implicit a impozitului pe venit, constatându-se aceeași deficiențe ca la capitolul TVA.

Ca urmare, au constatat, că prin deducerea lipsei de inventar, prin deducerea valorii stocului de marfă nevândut și prin neincluderea în venitul brut a stocului de marfă și inventarului rămas după încetarea activității a fost diminuată nejustificat baza impozabilă și implicit impozitul aferent datorat bugetului de stat.

Față de constatările organelor de inspecție fiscală, contestatarul precizează, că menține argumentele referitoare la calcularea defectuoasă a lipsei de inventar arătate la cap. TVA și în cazul impozitului pe venit.

Referitor la stocul de marfă și bunuri de la sfârșitul anului contestatarul completează argumentele aduse cu prevederile pct. 35 din Ordinul

1040/2004 privind Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, potrivit cărora bunurile și patrimoniul afacerii sunt considerate venituri brute impozabile numai atunci când activitatea încetează definitiv.

Contribuabilul mai precizează, că inspectorii fiscali au considerat cheltuială nedeductibilă suma de ... lei, reprezentând valoarea stocului de marfă de la sfârșitul anului 2004, pe motiv, că acestea au fost decontate în anul 2004 pe seama veniturilor din anul respectiv, însă această ajustare efectuată în defavoarea contribuabilului s-a realizat fără ca exercițiul financiar 2004 să fie în obiectul inspecției fiscale.

În drept, reguli 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 pe anii 2005 – 2007), 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, cu excepția prevederilor [art. 49](#) și [50](#).

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității; [...]

*c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, **inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității**; „*

În acest sens Ordinul nr. 1040/2004 privind Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă, la pct. 35 precizează: *„În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut, considerându-se o înstrăinare.*

În cazul încetării definitive a activității sumele obținute din valorificarea bunurilor din patrimoniul afacerii, înscrise în Registrul-inventar, cum ar fi: mijloace fixe, obiecte de inventar și altele asemenea, precum și **stocurile de materii prime, materiale, produse finite și mărfuri rămase nevalorificate sunt incluse în venitul brut.**

În cazul în care bunurile din patrimoniul afacerii trec în patrimoniul personal al contribuabilului, din punct de vedere fiscal se consideră o înstrăinare, iar suma reprezentând contravaloarea acestora se include în venitul brut al afacerii.

În toate cazurile evaluarea se face la prețurile practice pe piață sau stabilite prin expertiză tehnică.”

Iar cu privire la cheltuielile nedeductibile, art. 48 (7), lit.j), precizează:
„Nu sunt cheltuieli deductibile:

j) cheltuielile privind bunurile constatate lipsă din gestiune sau degradate și neimputabile, dacă inventarul nu este acoperit de o poliță de asigurare;

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține ca organele de inspecție fiscală în mod legal au recalculat venitul net al activității individuale, respectiv veniturile au fost întregite cu contravaloarea bunurilor și stocului de marfă rămasă în stoc la încetarea activității, iar contravaloarea mărfurilor constatate ca lipsă de inventar nu au fost acceptate ca cheltuieli deductibile din punct de vedere fiscal.

Cu privire la impunerea stocului rămas la încetarea activității, inclus în veniturile anului 2007, în loc de anul încetării definitive, respectiv anul 2009, acest fapt nu are nici o relevanță la stabilirea obligațiilor de plată, având în vedere, că în urma recalculării venitului impozabil pe anul 2007 nu a rezultat obligații de plată suplimentară, ci impozit plătit în plus, astfel modificarea impunerii pe anul 2007 nu a generat nici accesorii, cuantumul impozitului cuvenit venitului stabilit suplimentar era același și pe anul 2009, ținând cont că cota de impozitare este identică, adică de 16%.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, motivația cu privire la stocul de marfă de la sfârșitul anului 2004, având în vedere că recalcularea venitului net și pe anul 2004 contravenea procedurii de inspecție fiscală, cum a menționat și contestatarul exercițiul financiar 2004 nu a fost obiectul inspecției fiscale. Dar cum se rezultă și din constatările organului fiscal, c/val. stocului de marfă rămas la finele anului 2004 a fost considerat ca cheltuiala anului 2004, aceasta fiind opțiunea contribuabilului.

Din documentele aflate în dosarul cauzei se rezulta, ca evidențele și documentele contabile nu îndeplinesc condițiile cerute de reglementările în vigoare privind evidenta contabilă, cele afirmate prin contestație nu sunt probate cu documente justificative, copia facturilor depuse de contestator nu au relevanță în soluționarea cauzei, astfel motivele invocate de contestator rămân la stadiul unor simple afirmații.

Având în vedere cele reținute în cuprinsul prezentei decizii se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit diferența de impozit pe venit, potrivit actelor normative precizate, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma de ... lei impozit pe venit suplimentar contestat.

Având în vedere principiul de drept "***accessorium sequitur principale***", se va respinge contestația și pentru suma de ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit contestat și respins.

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. 48, art. 128, art. 134, art. 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aplicabil în perioada verificată, precum și 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

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată împotriva Deciziilor de impunere nr.../2009 și nr.../2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, **pentru suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei taxă pe valoare adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată;
- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit.

2. Anularea majorărilor de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată **în sumă de ... lei**, stabilite prin decizia de impunere nr.../2009.

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

DIRECTOR COORDONATOR,