



DECIZIA nr. 29 din 2009
privind soluționarea contestației formulate de
AF X,
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, prin adresa nr..../...2009, asupra contestației formulate de **AF X**, cu sediul în ..., Județul Harghita.

Contestația este formulată împotriva Deciziilor de impunere nr. .../...2009, .../...2009 și .../...2009, în baza cărora a stat Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, obiectul contestației fiind suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei accesorii aferente taxei pe valoarea adăugată.

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. AF X, prin contestația depusă inițial la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../...2009, nu aduce nici un motiv de fapt și drept, solicitând numai luarea în considerare a actelor adiționale la contractele de prestări servicii nr..../...2005 și nr..../...2006, pentru care motiv s-a solicitat completarea contestației.

Prin completarea contestației depusă la DGFP Harghita înregistrată sub nr. .../...2009, în care se face referire la cheltuielile legate de achiziționarea combustibilului, invocă următoarele:

Cheltuielile legate de achiziționarea combustibilului, în suma totală de ... RON, precum și TVA aferent de ... RON au fost considerate cheltuieli nedeductibile de către inspectorii fiscali, deși combustibilul și autoturismul a fost folosit în scopul realizării veniturilor, respectiv în vederea realizării contractului de prestări servicii nr..../2005, .../2006 și a actelor adiționale încheiate la aceste contracte, beneficiarul acestor contracte fiind compania X SA, cu multe puncte de lucru pe teritoriul țării (... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ... , ...), orașe care se află la distanțe considerabile de la sediul societății.

Contestatară precizează, că aceste puncte de lucru trebuiau vizitate în mod regulat pentru a putea executa/presta serviciile stipulate în contractul încheiat cu beneficiarul și potrivit actelor adiționale încheiate la contracte aceste cheltuieli de deplasare au căzut în sarcina executantului.

Contestatară anexează la completarea contestației câte un bon de consum pentru combustibil pe anul 2005, respectiv pe 2006, în cantitate totală de ... litri.

II. Activitatea de Inspecție Fiscală prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../...2009, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată ...01.2005 - ...12.2006 (data încetării activității).

1. Organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere combustibilul achiziționat în valoare totală de ... lei, adică cheltuieli (baza impozabilă) neacceptate la stabilirea venitului net în sumă de ... lei (... lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006) și taxa pe valoarea adăugată aferentă nedeductibilă în suma de ... lei, pe motiv că contribuabilul nu a putut prezenta documente pentru justificarea consumului în scopul realizării veniturilor (foaie de parcurs, delegații, bon de consum).

Totodată se menționează că în contractul de prestări servicii, încheiat între asociația și SC Y SRL, este stipulat clar, că toate deplasările vor fi suportate de beneficiarul serviciilor.

2. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli cu dulciuri, produse lactate și de panificație, fructe, conserve, detergent, mezeluri, tutun, cafea, legume, produse cosmetice, îmbrăcăminte, materiale pentru dezinfectare, etc. în valoare totală de ... lei (... lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006) și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de ... lei. Acestea nu au fost admise la deducere de către organul de inspecție fiscală, pe motiv că aceste produse nu au legătură cu activitatea desfășurată, fiind achiziționate pentru nevoile personale ale asociațiilor și ca urmare nu sunt deductibile fiscal, necontribuind la venituri impozabile.

Aceste cheltuieli sunt arătate pe poziții în situația anexa 8 la raportul de inspecție fiscală.

În urma celor constatate s-a recalculat venitul net, precum și impozitul pe venit datorat bugetului de stat pe anii 2005 – 2006, stabilind suplimentar ... lei impozit pe venit, calculând majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

Prin neacceptarea la deducere a taxei pe valoarea adăugată, la cazurile susmenționate, s-au stabilit suplimentar taxa pe valoarea adăugată de plată în sumă totală de ... lei, calculând majorări de întârziere aferente în sumă de ... lei.

III. Organul de soluționare a contestației, potrivit prevederilor pct.9.9 din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aprobate prin Ordinul nr.509/2005 emis de Președintele Agenției Naționale de Administrare Fiscală, a solicitat de la organele care au efectuat inspecția fiscală încheierea unui proces verbal pentru lămurirea unor aspecte, cum ar fi:

- analizarea celor arătate de asociația familială prin completarea contestației;

- activitatea desfășurată, efectiv, de către asociație;

- cheltuielile cu combustibil aferente activităților desfășurate de asociați, pe bază de documente justificative, eventual prin estimare.

Organul de inspecție fiscală a transmis procesul verbal solicitat, înregistrat sub nr. .../...2009, prin care a precizat următoarele:

Contribuabilul a prezentat ca dovezi justificative actele adiționale la contractele de prestări servicii nr..../...2005 și .../...2006, care nu au fost prezentate cu ocazia inspecției fiscale. În aceste acte adiționale au fost prevăzute modificările contractelor .../...2005, respectiv .../...2006 prin introducerea unui nou alineat, la primul contract sub litera ..., la al doilea sub litera ..., conform cărora cheltuielile de deplasare se suportă de prestator, respectiv AF X în interesul beneficiarului.

Aceste acte adiționale nu au număr de înregistrare la societatea beneficiară SC Y SRL și nu este înscrisă nici data încheierii acestor acte. În aceste condiții se poate considera, că aceste acte adiționale au fost întocmite ulterior efectuării inspecției fiscale, respectiv cu ocazia depunerii contestației. Tot în aceste acte adiționale se stabilește, că „Celelalte prevederi contractuale rămân neschimbate”.

În contractele sus menționate la anexa nr. ..., punctul ... în anul 2005 și în anexa nr. ..., din anul 2006 sunt stabilite atribuțiile și sarcinile de serviciu ce revin prestatorului de serviciu, de unde reiese clar că prestatorul, respectiv contribuabilul verificat, nu are sarcini de deplasare, dimpotrivă la pagina ... din anexa nr. ... la contractul nr. .../...2005 este stipulat „Nu are voie să părăsească locul de muncă fără știința lui Șef depozit”.

Ca urmare nepunând la dispoziția organelor fiscale delegație, ordin de deplasare semnat de șeful ierarhic superior, precum nici foaie de parcurs sau un calcul cu nr. km parcurși în interes de serviciu contribuabilul nu justifică cu documente faptul că acel combustibil achiziționat a fost utilizat în scopul prestării serviciului către SC Y SRL, respectiv în scopul realizării veniturilor și nu în scop personal.

Cu privire la activitatea desfășurată, se precizează că toate veniturile obținute sunt aferente prestărilor de servicii în baza contractului conform facturilor emise de contribuabil, adică din activitatea de coordonare încărcare și descărcare, manipulare, depozitare, activități prevăzute în contract.

Pe de altă parte în contractul nr. .../...2006, pe pagina ..., cap.:

Beneficiarul se obligă:

b) să plătească prețul prestației în cuantumul, în condițiile și la termenele stabilite prin prezentul contract potrivit prevederilor 5.1, 5.3;

c) să suporte cheltuielile de deplasare ale prestatorului efectuate în interesul beneficiarului.”

În legătură cu bonurile de consum prezentate de contribuabil, câte unul pentru fiecare an fiscal la cantitatea și valoarea totalizată înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți, organele de inspecție fiscală precizează, că bonurile de consum au data întocmirii 31.12.2005 și 31.12.2006 (cu toate că contribuabilul a încetat activitatea în data de ...12.2006).

În urma analizării a celor invocate de contestatara prin completarea contestației, organele de inspecție fiscală au concluzionat următoarele:

- bonurile de consum nu îndeplinesc condiția de documente justificative, nerespectând Legea nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, art. 6, alin. (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.”, iar bonurile de consum întocmite la data de 31.12.2005 și 31.12.2006 nefiind întocmite la data efectuării operațiunii, respectiv la data consumului, neconținând informații cu privire la distanța parcursă, scopul deplasării, implicit nici consumul calculat corect la 100 de km, nu pot fi acceptate ca și document justificativ;

- contribuabilul nu a dovedit că combustibilul achiziționat a fost utilizat în scopul desfășurării activității.

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

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere la calculul venitului net cheltuielile cu combustibilul și cu diferite bunuri pentru uzul personal și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora, în condițiile în care contestatara nu a demonstrat că acestea sunt aferente activității și/sau sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În fapt, în perioada ...01.2005 – ...12.2006 Asociația familială X a realizat venituri, exclusiv, din executarea contractelor de prestări servicii nr.../...2005 și .../...2006, încheiate între SC X SA și asociatul asociației familiale pers.X, pentru postul de „coordonator de încărcare” rezultată din anexa 1 la contract, care de fapt este fișa postului. Din aceasta se rezultă localizarea postului la depozitul en-gros ... și este un post de execuție subordonat șefului depozit.

În urma acestor contracte asociatul în anul 2005 a realizat un venit brut de ... lei, față de care a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei, rezultând o pierdere de ... lei, iar în anul 2006 s-a realizat un venit brut de ... lei, față de care a înregistrat cheltuieli în sumă de ... lei, rezultând un venit net de ... lei (cumulat cu pierderea de ... lei).

Din analizarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au constatat că s-au înregistrat cheltuieli care nu sunt aferente activității, contribuabilul nici nu a putut justifica cu documente necesitatea și realitatea acestora.

Astfel nu au acceptat la deducere combustibilul achiziționat în valoare totală de ... lei, adică cheltuieli (baza impozabilă) neacceptate la stabilirea venitului net în sumă de ... lei (... lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006) și nici taxa pe valoarea adăugată aferentă în suma de ... lei. Având în vedere în primul rând contractele de prestări servicii încheiate cu SC X SA, prezentate la inspecție, potrivit cărora beneficiarul se obligă să suporte cheltuielile de deplasare ale prestatorului efectuate în interesul beneficiarului, iar pe de altă parte contribuabilul nu a putut justifica cu documente necesitatea și realitatea acestora, mai ales că s-a înregistrat cantități de combustibil exagerate, valoarea combustibilului înregistrat fiind de ... lei (77% față de venit), în condițiile în care s-au înregistrat venituri numai în sumă de ... lei.

Nu au fost acceptate la deducere cheltuielile înregistrate cu dulciuri, produse lactate și de panificație, fructe, conserve, detergent, mezeluri, tutun, cafea, legume, produse cosmetice, îmbrăcăminte, materiale pentru dezinfectare, etc. în valoare totală de ... lei (... lei pe anul 2005 și ... lei pe anul 2006) și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă totală de ... lei.

În ce privește impozitul pe venit:

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, pe anii 2005, 2006, sunt prevăzute de art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră:

„ (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, ...*”

(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;...**”

Din prevederile susmenționate se rezultă că cheltuielile trebuie să fie efective în interesul direct al activității și justificate cu documente legal întocmite. În cazul de speță, simpla achiziționare a combustibilului pe baza bonurilor fiscale și întocmirea ulterioară a bonului de consum anual, nu justifică că aceasta reprezintă și cheltuieli aferente activității. Cheltuielile cu consumul de carburanți pentru autovehicule se justifică pe baza unor documente prin care s-a demonstrat că s-a efectuat un transport sau deplasări în interesul activității, luând în considerare kilometrii parcurși, felul autovehiculului, consumul/km și prețul unitar al carburantului. Ori modificarea ulterioară a contractului de prestări de servicii prin act adițional, fără să pună în discuție realitatea și legalitatea acestora, nu justifică consumul de carburanți, în cantitate de ... litri, în interesul activității.

În legătură cu achiziționarea de bunuri pentru nevoile personale ale asociațiilor în valoare totală de ... lei, prin contestație nu aduce nici un argument, dar este evident ca achiziționarea de alimente, produse de tutun, îmbrăcăminte nu sunt cheltuielile aferente activității autorizate, iar potrivit art.48 (7) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal „*Nu sunt cheltuieli deductibile:*

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

Având în vedere cele reținute se constată ca 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 totală de ... lei impozit pe venit suplimentar pe anii 2005-2006, stabilit prin Deciziile de impunere nr. .../...2009 și .../...2009 .

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 stabilit suplimentar.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată:

În drept, potrivit art. 145 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, “dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa 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:[...]”*

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 doar în situația în care bunurile sau serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile sau au legătură cu activitatea economică a persoanelor impozabile.

Ori, organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere taxa pe valoarea adăugată aferentă diferitelor achiziții de bunuri, enumerate în cuprinsul prezentei decizii mai detaliat la capitolul impozit pe venit și în anexele raportului de inspecție fiscală, care nu au legătură cu activitatea societății, nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, consumul de carburanți nefiind justificat pe baza de documente, prin care să demonstreze că s-au efectuat transporturi sau deplasări în interesul activității.

Având în vedere cele precizate mai sus, documentele anexate la dosarul cauzei și prevederile legale în vigoare în perioada verificată, precum și faptul că argumentele aduse de contestatara nu schimbă situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, stabilită suplimentar prin decizia de impunere nr. .../...2009.

Având în vedere principiul de drept **“accessorium sequitur principale”**, se va respinge contestația și pentru suma de ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 48, 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu 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 formulate de **AF X** împotriva Deciziilor de impunere nr. .../...2009, .../...2009 și .../...2009, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar ;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată stabilite suplimentar.

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

DIRECTOR COORDONATOR,