

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ**  
**DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDEȚULUI PRAHOVA**  
**Biroul Soluționare Contestații**

**DECIZIA nr. 1235 din 28 noiembrie 2011**

Cu adresa nr. ....../....., înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Prahova sub nr. ....../....., **Activitatea de Inspecție Fiscală** din cadrul D.G.F.P. Prahova a înaintat **dosarul contestației** formulată de **Î.I. M.B.** din ....., împotriva *Deciziei de impunere privind taxa pe valoarea adăugată și alte obligații fiscale stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care realizează venituri impozabile din activități economice nedeclarate organelor fiscale nr. .... din .....2011 și a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .... din .....2011*, acte administrative fiscale întocmite de reprezentanții ai Activității de Inspecție Fiscală Prahova.

Deciziile de impunere nr. ....../.....2011 au avut la bază Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011 și înregistrat la organul fiscal sub nr. .... din .....2011.

**Obiectul contestației** îl constituie suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată;
- ..... lei - diferență impozit pe venit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

**Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile** prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale".

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

**I. Susținerile din contestație sunt următoarele:**

"[...] Pct.2.1 Contest calcularea TVA de plată de către organele fiscale în sumă de ..... lei pentru perioada 01.11.2009 - 30.06.2010 (suma de ..... este compusă din ..... + ..... + ....., sume ce vor fi atacate pe rând) ca netemeinică și nelegală, deoarece în perioada susmenționată dacă aș fi fost înregistrat ca plătitor de TVA aș fi avut dreptul să recuperez de la bugetul statului suma de ..... lei [...].

Potrivit datelor din evidența contabilă (registrul de încasări și plăți, rapoartele zilnice ale casei de marcat fiscale) în perioada noiembrie 2009 - iunie 2010 s-au înregistrat venituri din vânzarea cu amănuntul a mărfurilor în sumă totală de ..... lei, iar achiziții de bunuri și servicii de ..... lei plus mărfuri în stoc la 1.11.2010 de ..... lei, total achiziții ..... lei.

Dacă aș fi fost înregistrat în scopuri de TVA cu 01.11.2009 aș fi înregistrat pe perioada 01.11.2009 - 30.06.2010 TVA colectată în sumă de ..... lei, iar TVA deductibil de ..... lei, rezultând TVA de recuperat de ..... lei. Deci nu rezultă TVA de plată.

Pct.2.2 In baza certificatului de înregistrare fiscală în scopuri de TVA nr..... din 25.06.2010 și valabil cu 01.07.2010 și în baza deciziei de inventariere nr...../30.06.2010 s-a efectuat inventarierea mărfurilor aflate în stoc. Cu ocazia inventarierii mărfurilor la 30.06.2010 s-a înregistrat un minus de inventar în sumă de ..... lei sumă cu care s-a diminuat stocul de mărfuri din raportul de gestiune conform consemnărilor din procesul verbal ...../05.07.2010 încheiat cu ocazia valorificării inventarului.

Contest calculul de TVA colectată în sumă de ..... lei calculată în mod nelegal de către organele fiscale din suma înregistrată ca minus la inventar de ..... lei la preț de vânzare (la preț de achiziție ..... lei), deoarece în procesul verbal nr...../05.07.2010 încheiat cu ocazia valorificării eu nu am stabilit că minusul de inventar la mărfuri este imputabil, am considerat că provine din mărfuri deteriorate în procesul de manipulare sau mărfuri expirate, dar nu am afectat nici cheltuiala cu marfa, deoarece la calculul impozitului pe venit pe baza adaosului comercial stabilit ținând cont de vânzări nu am luat în calcul suma aceasta. [...].

Pct.2.3 Contest suma de ..... lei considerată de organele fiscale că reprezintă TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul pentru perioada 01.07.2010 - 30.06.2011 ca fiind nedeductibilă. Eu consider că cheltuiala cu combustibilul este deductibilă și mi se dă dreptul să deduc și TVA-ul aferent consumului pentru următoarele motive:

- În conformitate cu contractul de comodat nr...../29.04.2009 am împrumutat autoturismul FIAT pentru a-l folosi ca mașină de transport de personal de la sediul social al firmei din ....., la punctul de lucru din centrul comercial ....., pentru prospectarea pieței, lansarea de comenzi de marfă, pentru transportul mărfii de la furnizori la punctul de lucru, am folosit autovehiculul în scopul de a efectua venituri.

- [...]. Cheltuiala cu combustibilul s-a făcut pentru realizarea veniturilor, și potrivit art.48 din Codul Fiscal pct. 7 alin (1) consider că mă încadrez la excepție de la limitarea cu combustibilul reprezentată de vehiculele utilizate de agenții de vânzare. [...].

- Suma de ..... lei este calculată eronat de organele fiscale ca TVA aferentă combustibilului și dedusă de mine prin deconturile de TVA [...]. Total TVA deductibil din cheltuiala cu combustibilul este de ..... lei (..... lei + ..... lei) și nu cum au stabilit organele de control. În trimestrul II 2011 nu am înregistrat TVA deductibil la consumul de carburant [...]. Diferența dintre evidența contabilă și calculul făcut de organele fiscale la TVA-ul deductibil aferent consumului de combustibil este de ..... lei.

- Conform celor menționate în paginile de mai sus am demonstrat că suma ..... lei, TVA de plată din decizia de impunere nu are temei legal, este calculată nejustificat pe perioada noiembrie 2009 - 30 iunie 2010 din datele evidenței contabile nu se înregistrează că am TVA de plată, ci dimpotrivă TVA de recuperat de ..... lei, nu am prejudiciat bugetul statului (TVA colectat este ..... lei, TVA deductibil ..... lei).

- Organele fiscale au întocmit eronat Situația TVA stabilită la control pentru perioada trim II 2010 - trim II 2011 (anexa nr.16) deoarece TVA-ul deductibil conform jurnalului de cumpărări este cel înscris în decontul de TVA nr...../21.07.2011 și este de ..... lei, la o bază impozabilă de ..... lei, dar controlul a considerat ca TVA deductibilă suma de ..... lei la o bază impozabilă de ..... lei cu o diferență în minus de ..... lei TVA deductibil și ..... lei baza impozabilă (reprezintă o factură de chirie care nu a fost luată în calcul). [...].

Pct. 2.4 Inspectorii fiscali [...] eronat au interpretat ca TVA de plată, TVA-ul colectat în perioada noiembrie 2009 - 30.06.2010 și au calculat accesorii la această sumă. În textul de lege scrie că se calculează accesorii la TVA de plată, în cazul meu nu am avut TVA de plată ci TVA de recuperat de ..... lei.

În RIF ...../.....2011 inspectorii fiscali scriu că au avut la bază prevederile HG 1618/2008, contest aplicarea eronată a legii, deoarece în anul 2010 se aplică prevederile HG 1620/2009. Conform art.152 pct.62 alin (4) litera a și c din normele metodologice de aplicare a codului fiscal în anul 2010 aprobate prin HG 1620/31.12.2009, se poate deduce taxa deductibilă aferentă bunurilor aflate în stoc la data la care ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA și TVA-ul deductibil aferentă achizițiilor de bunuri și servicii efectuată în perioada cuprinsă între data la care persoana ar fi fost înregistrată în scopuri de TVA dacă ar fi solicitat înscrierea la termenul prevăzut de lege și data la care a fost înregistrată.

Datorită celor menționate în textul de lege HG 1620/2009 valabilă în anul 2010 pct.62 alin (3) și (4) lit. a și c comentate mai sus contest:

- Suma de ..... lei, reprezentând majorări de întârziere TVA calculate din 25 ianuarie 2009 până la data efectuării controlului, deoarece nu rezultă TVA de plată, sunt calculate abuziv;

- Suma de ..... lei, reprezentând penalități de întârziere TVA [...];

- Suma de ..... lei, reprezentând penalități de întârziere TVA 5% [...].

- Organele de control în RIF ...../.....2011 la pagina 4, ultimul alineat au scris că în deconturile depuse s-a constatat că nu am reconsiderat TVA-ul colectat aferent perioadei cuprinse între data depășirii plafonului și data înregistrării în scopuri de TVA, dar nu a specificat articolul din normele metodologice care mi-ar fi dat dreptul înscrierii TVA-ului colectat pe perioada menționată în decontul de TVA, iar eu nu am găsit în lege și nici nu aveam casă de marcat fiscalizată (nu am emis bonuri fiscale cu TVA, nu am întocmit jurnale de vânzări). [...].

Pct. 4.1 Suma de ..... lei reprezentând impozit suplimentar calculat de inspectorii fiscali pentru anul 2009 deoarece eu am depus la administrația financiară declarația rectificativă 200 pentru veniturile realizate în anul 2009 plus majorări și penalități și înregistrată ...../05.09.2011. Prin declarația rectificativă am stabilit venituri brute de ..... lei și cheltuieli deductibile de ..... lei, iar un venit anual impozabil de ..... lei.

În data de 05.10.2011 am primit de la ANAF Administrația Finanțelor Publice Ploiești decizia de impunere anuală nr..... pentru veniturile realizate de persoanele fizice, formular 250 pentru anul 2009 prin care s-a stabilit un impozit pe venit de ..... lei. Diferența dintre calculul din impozitul pe venit aferent anului 2009 recalculat în urma depunerii declarației rectificative și cel calculat de inspectorii fiscali este de ..... lei pe care o contest ca fiind impozit calculat nejustificat.

Contest diferența de cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe venit de către inspectorii fiscali suma de ..... lei cheltuiala cu combustibilul pentru care scrie că nu am prezentat documente. Acuzația este neîntemeiată pentru motivul că potrivit legii contabilității 82/1991 care prevede că orice operațiune economică se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrării în contabilitate, dobândind calitatea de document justificativ, iar bonul fiscal pentru achiziționarea de combustibil conform condițiilor prevăzute de lege și în Ordinele 3512/27.11.2008 și 293/22.06.2006 este document justificativ, ce dă posibilitatea înregistrării cheltuielii și a TVA-ului. [...].

Am respectat art.48 din Codul Fiscal pct.7 alin (1) unde se menționează că excepția pentru cheltuielile cu combustibil pentru vehiculele rutiere sunt vehiculele utilizate de agenții de vânzare. Eu mă încadrez în această

categorie deoarece am folosit vehiculul în scopul realizării de venituri, am prospectat piața, prețurile mărfurilor, am luat oferte, am lansat comenzi și am cărat marfă de la furnizori la punctul de lucru. [...].

Pct.4.2 Contest din decizia de impunere ...../.....2011 privind impozitul stabilit suplimentar de inspecția fiscală suma de ..... lei stabilită de inspectorii fiscali ca impozit suplimentar pentru anul 2010, deoarece eu am depus la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Ploiești declarația rectificativă 200 pentru veniturile realizate în anul 2010 și înregistrată cu nr...../05.09.2011. Prin declarația rectificativă am stabilit venituri brute de ..... lei și cheltuieli deductibile de ..... lei, iar venitul anual impozabil de ..... lei.

În data de 05.10.2011 am primit de la AFPM Ploiești decizia de impunere anuală pentru venitul realizat de persoanele fizice pentru anul 2010 formular 250 în care s-a stabilit ca impozit pe venit suma de ..... lei. Diferența dintre calculul impozitului pe venit aferent anului 2010 și recalculat în baza declarației rectificative depusă în 05.09.2011 și cel calculat de inspectorii fiscali este determinată de modul diferit de calcul al adaosului comercial stabilit de inspectorii fiscali, influențat de TVA și de cheltuielile cu combustibilul auto în sumă de ..... lei considerată ca cheltuielă nedeductibilă de către inspectorii fiscali.

Pct. 4.3 Contest diferența de cheltuielă considerată nedeductibilă la calculul impozitului pe venit de către inspectorii fiscali în sumă de ..... lei cheltuielă cu combustibilul pentru care scrie că nu am prezentat documente. [...]."

**II. Prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011 de reprezentanții Activității de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova la Î.I. M.B. din ....., s-au menționat următoarele, referitor la suma contestată:**

**"[...] 1. Taxa pe valoarea adăugată [...]**

Urmare verificării efectuate pe baza actelor și documentelor financiar contabile s-a constatat că la data de 30.09.2009 contribuabilul a înregistrat, cumulat, din activitatea autorizată, o cifră de afaceri de ..... lei (anexa nr.1), depășind astfel, plafonul de scutire la plata tva de 35.000 euro, prevăzut de art.152, alin.1), stabilit proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, conform alin.5) din Legea nr.571/2003, privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv ..... lei (119.000 : 12 luni x 8 luni). La control s-a reținut că întreprinderea individuală a fost înființată la data de 20.05.2009, astfel încât, cifra de afaceri a fost recalculată pentru perioada de 8 luni (mai - decembrie).

Față de acest fapt, în conformitate cu prevederile art.152, alin.(5) și alin.(6) și art.153, alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, contribuabilul avea obligația ca în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins și depășit plafonul de scutire, respectiv până la data de 10 octombrie 2009, să se înregistreze în scopuri de tva la organul fiscal teritorial.

I.I. M.B. nu a solicitat înregistrarea ca plătitor de TVA în termenul legal, respectiv 10.10.2009, contrar prevederilor art.153 alin.(1) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. I.I. M.B. a depus la D.G.F.P. Prahova "Declarația de înregistrare fiscală" în luna iunie 2010, funcție de care întreprinderea individuală a fost înregistrată ca plătitor de tva începând cu data de 01.07.2010. [...].

Deoarece contribuabilul nu s-a declarat plătitor de tva în termenul legal, la data depășirii plafonului de scutire, în conformitate cu prevederile art.152, alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și Titlul VI-pct.62, alin.2, lit.b) din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, la control s-a procedat la stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată pentru perioada mai 2009 - iunie 2010 când contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxă, cu precizarea că exercitarea dreptului de deducere pentru operațiunile efectuate după această dată (01.11.2009) și până la atribuirea codului de înregistrare în scopuri de tva se va face printr-un decont de tva, conform prevederilor pct.62 alin.5 al Titlului VI din H.G. nr.44/2004, pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. [...].

**Taxa pe valoarea adăugată colectată [...]**

În urma inspecției fiscale a rezultat TVA colectată de ..... lei, cu ..... lei mai mult decât tva colectată declarată de contribuabil de numai ..... lei (anexa nr.17), după cum urmează:

- suma de ..... lei reprezintă tva colectată pentru perioada 01.11.2009 - 30.06.2010. Așa cum am prezentat anterior, contribuabilul a depășit plafonul de scutire la plata tva în luna septembrie 2009, devenind de drept plătitor de taxă începând cu data de 01.11.2009. Deoarece contribuabilul nu a procedat la solicitarea înregistrării ca plătitor de tva în luna octombrie 2009, în conformitate cu prevederile art.152 alin.6 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.2 lit.b) din H.G. nr.44/2004 [...], s-a procedat la colectarea tva începând din luna noiembrie 2009. [...].

**Taxa pe valoarea adăugată deductibilă [...]**

La control s-a stabilit tva deductibilă în sumă de ..... lei (anexa nr.17), cu ..... lei mai puțin decât tva deductibilă declarată, de ..... lei.

Diferența de ..... lei reprezintă tva aferentă cheltuielilor cu combustibilul pentru perioada 01.07.2010 - 30.06.2011, nedeductibilă potrivit prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Legea nr.571/2003 [...].

**Referitor la exercitarea dreptului de deducere corespunzător operațiunilor efectuate în perioada 01.11.2009-30.06.2011 arătăm următoarele: [...]**

Pentru perioada noiembrie 2009 (dată la care a devenit de drept plătitor de tva) - iunie 2010, la control s-a constatat că I.I. M.B. a înregistrat, a calculat și a declarat în primul decont de tva depus după data înregistrării,

numai tva deductibilă în sumă totală de ..... lei (anexa nr.7), reprezentând ajustarea tva aferentă stocului de marfă la data de 30.06.2010 în sumă de ..... lei (..... lei x 19/119), stoc justificat potrivit inventarierii. Deoarece în perioada în care nu a fost înregistrat în scop de tva contribuabilul a considerat și înregistrat taxa facturată de furnizori și asupra căreia are drept de deducere prin decont, drept element de natura costului, la control s-a procedat la stabilirea acesteia în conformitate cu prevederile art.62 alin.5 a Tilului VI din H.G. 44/2004 [...]

Corespunzător perioadei noiembrie 2009 - iunie 2010, la control s-a stabilit diferența de taxă pentru care întreprinderea individuală are drept de deducere printr-un decont ulterior, în sumă de ..... lei - anexa nr.11, (suplimentar față de taxa dedusă pentru stocul de la 30 iunie 2010). Suma de ..... lei reprezintă diferența între taxa aferentă mărfurilor la cost de achiziție în stoc la 31 octombrie 2009 și taxa aferentă achizițiilor de bunuri și servicii destinate operațiunilor taxabile, deductibile potrivit art.145 - 147 din Legea nr.571/2003 [...] de ..... lei (anexa nr.11) și suma de ..... lei, pentru care contribuabilul a exercitat drept de deducere potrivit decontului nr...../20.10.2010. [...].

#### **TVA de plată**

Urmare verificării efectuate, aferent perioadei 01.11.2009 - 30.06.2011, la control s-a stabilit taxa pe valoarea adăugată suplimentară de ..... lei (anexa nr.17).

[...]. Față de TVA de rambursat în sumă de ..... lei, declarată de contribuabil, la control s-a stabilit TVA de plată în sumă de ..... lei, rezultând o diferență în plus de ..... lei.

Pentru diferența suplimentară în sumă de ..... lei, au fost calculate majorări de întârziere în sumă de ..... lei (calculate la o bază impozabilă de ..... lei), penalități de întârziere de 15% în sumă de ..... lei (calculate la o bază impozabilă de ..... lei) și penalități de întârziere de 5% în sumă de ..... lei (calculate la o bază impozabilă de ..... lei), aferente perioadei 25.04.2011 - 16.09.2011. [...].

#### **Impozitul pe venit [...]**

##### **Anul 2009 [...]**

Față de încasările înregistrate în documente și declarate de contribuabil drept venit brut, la control s-a stabilit un venit brut în sumă de ..... lei, mai puțin cu ..... lei (anexa nr.3).

Diferența în minus în sumă de ..... lei, reprezintă tva colectată aferentă intervalului 01.11.2009 - 31.12.2009, urmare reconsiderării operațiunilor efectuate în această perioadă în care întreprinderea individuală a devenit de drept plătitor de tva (anexa nr.3 și 19). [...].

Față de cheltuielile declarate de I.I. M.B., [...], s-au stabilit cheltuieli deductibile de numai ..... lei, cu ..... lei mai puțin decât cheltuielile declarate de ..... lei.

Diferența în sumă de ..... lei reprezintă:

- suma de ..... lei reprezintă diferența între cheltuielile cu stocul de marfă la finele anului stabilit de întreprinderea individuală drept nedeductibil fiscal de ..... lei, și cel stabilit la control de ..... lei (anexa nr.1 și 3). Față de achizițiile de marfă din anul 2009 de ..... lei, contribuabilul a declarat cheltuieli cu marfa de ..... lei. Diferența de ..... lei a fost justificată verbal ca reprezentând cost de achiziție al mărfurilor în stoc la 31 decembrie, nedeductibilă fiscal, care s-a reflectat în venitul anului 2010. La control s-a stabilit cheltuiala aferentă stocului de marfă la 31 decembrie 2009, nedeductibilă fiscal de ..... lei (anexa nr.1, nr.3). [...].

- suma de ..... lei (anexa nr.11, nr.2, nr.3, nr.5) reprezintă tva aferentă stocului de marfă existent la 31.10.2009 și tva facturată de furnizorii de bunuri și servicii în lunile noiembrie și decembrie 2009 [...].

Așa cum s-a prezentat detaliat la constatările privind tva, I.I. M.B. nu a avut în vedere că din luna noiembrie a devenit de drept plătitor de tva, astfel încât, atât în cazul mărfurilor în stoc la începutul lunii noiembrie, cât și în cazul achizițiilor de bunuri și servicii din această perioadă a declarat drept cheltuieli și tva facturată de furnizori, pentru care are dreptul să-și exercite deducerea printr-un decont de taxă. [...].

- suma de ..... lei (anexele nr.4, nr.5 și nr.6) reprezintă cheltuiala cu combustibilul auto din perioada mai - decembrie 2009. [...].

Urmare diminuării venitului brut cu suma de ..... lei și a cheltuielilor cu suma de ..... lei, așa cum am prezentat anterior, la control a fost stabilit un venit de ..... lei, cu ..... lei mai mult față de pierderea fiscală declarată de contribuabil în sumă de ..... lei.

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de ..... lei a fost stabilit un impozit de plată de ..... lei (..... x 16%).

Pentru diferența suplimentară în sumă de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.119, alin.(1), art.120, alin.1, 2 și 7 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare s-au stabilit accesorii în sumă totală de ..... lei [...].

##### **Anul 2010 [...]**

La control s-a stabilit un venit brut în sumă de ..... lei, constatându-se o diferență în minus între venitul brut declarat de contribuabil și cel stabilit la control în sumă de ..... lei (anexa nr.14).

Diferența în minus în sumă de ..... lei stabilită la control reprezintă tva colectată din perioada ianuarie - iunie 2010, declarată de contribuabil drept venit brut, urmare deficiențelor consemnate în cazul tva. [...].

Față de cheltuielile declarate de contribuabil ca deductibile fiscal de ..... lei, la control au fost stabilite cheltuieli deductibile în sumă de ..... lei, cu ..... lei mai puțin decât cele declarate de contribuabil.

Diferența de ..... lei a rezultat după cum urmează:

- suma de ..... lei cheltuieli cu marfa la cost de achiziție nedeductibile fiscal în anul 2010. Aferent acestui exercițiu financiar, întreprinderea individuală a declarat cheltuieli totale de ..... lei, din care au fost identificate cheltuieli de altă natură decât cele cu marfa de ..... lei (anexa nr. 10). Rezultă cheltuieli cu marfa declarate de

..... lei, din care tva deductibilă din perioada ianuarie - iunie declarat drept cheltuială de ..... lei. Rezultă cheltuieli cu marfa fără tva declarate de ..... lei, corespunzător cărora nu s-a prezentat o situație privind modul de calcul funcție de stocurile de marfă de la începutul și sfârșitul anului, vânzări, adaos mediu și tva dedusă. [...].

- suma de ..... lei reprezintă tva deductibilă aferentă achizițiilor de marfă și servicii în sumă de ..... lei și a altor cheltuieli în sumă de ..... lei pe perioada ianuarie - iunie 2010 (..... lei + ..... lei - anexa nr.8, nr.10, nr.11), așa cum s-a prezentat detaliat și în cazul anului 2009. [...].

- suma de ..... lei (anexele nr.8, nr.9 și nr.10) reprezintă cheltuiala cu combustibilul auto din ianuarie - decembrie 2010. [...].

- suma de ..... lei, reprezintă plată majorări de întârziere CASS [...].

- suma de ..... lei, reprezintă plată impozit pe clădire care nu se află în patrimoniul afacerii, fiind proprietate personală. [...].

Urmare diminuării venitului brut cu suma de ..... lei și a cheltuielilor cu suma de ..... lei, așa cum am prezentat anterior, la control a fost stabilit un venit de ..... lei, cu ..... lei mai mult față de pierderea fiscală declarată de contribuabil în sumă de ..... lei.

Pentru venitul net stabilit suplimentar în sumă de ..... lei a fost stabilit un impozit de plată de ..... lei (..... x 16%).

Corespunzător impozitului suplimentar de ..... lei, în conformitate cu prevederile art.119, alin.(1), art.120, alin.1, 2 și 7 și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003, republicată cu modificările și completările ulterioare, s-au stabilit accesorii în sumă de ..... lei pentru perioada 11.09.2011 - 16.09.2011 [...]."

**III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:**

Î.I. M.B. are ca principal obiect de activitate "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse nealimentare" - cod CAEN 4719 și ca obiect secundar de activitate "Comerț cu amănuntul în magazine nespecializate, cu vânzare predominantă de produse alimentare, băuturi și tutun" - cod CAEN 4711 și "Activități de consultanță pentru afaceri și management" - cod CAEN 7022. În perioada 20 mai 2009 (data înființării) - 30 iunie 2011 Î.I. M.B. a desfășurat efectiv activitate de comerț cu amănuntul prin punctul de lucru situat în ....., jud. Prahova (complex comercial .....

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011** de organele fiscale aparținând D.G.F.P. Prahova - Activitatea de Inspecție Fiscală la Î.I. M.B. din ....., a fost consemnată verificarea în ceea ce privește modul de constituire, evidențiere și declarare a taxei pe valoarea adăugată și impozitului pe venit datorate bugetului general consolidat de către acest contribuabil.

Verificarea a cuprins perioada de la înființare, respectiv 20 mai 2009 și până la data de 30 iunie 2011.

La inspecția fiscală au fost stabilite obligații suplimentare de plată în sumă totală de ..... lei, din care ..... lei TVA de plată, ..... lei accesorii aferente TVA de plată, ..... lei impozit pe venit și ..... lei accesorii aferente impozitului pe venit, contestate integral de către Î.I. M.B..

### **1) Referitor la TVA de plată în sumă de ..... lei și accesoriile în sumă de ..... lei:**

\* În urma verificărilor efectuate, organele de inspecție fiscală au constatat că în luna septembrie 2009 Î.I. M.B. a depășit plafonul de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, însă nu a solicitat înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal teritorial, conform prevederilor art. 153 alin.(1) lit.b) din Codul fiscal, până la data de 10.10.2009. "Declarația de înregistrare fiscală" a fost depusă de Î.I. M.B. la D.G.F.P. Prahova în luna iunie 2010, contribuabilul fiind înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01 iulie 2010.

Astfel, având în vedere data depășirii plafonului (luna septembrie 2009), la inspecția fiscală s-a calculat TVA datorată începând cu luna noiembrie 2009 și până la data de 01 iulie 2010 (data înregistrării ca plătitor de TVA), rezultând TVA colectată în sumă de ..... lei (..... lei total încasări ale perioadei din vânzarea mărfurilor x 19 x 100/119), devenită TVA de plată conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, sumă contestată.

De asemenea, urmare inventarierii faptice efectuate de contribuabil la 30.06.2010, s-a constatat o diferență între stocul scriptic și stocul factic în sumă de ..... lei pentru care contribuabilul nu a colectat TVA, contrar prevederilor art.128 alin.(1) din Codul fiscal, TVA în sumă de ..... lei (..... lei x 19 x 100/119) fiind colectată suplimentar la inspecția fiscală și contestată de contribuabil.

La inspecția fiscală a fost majorată TVA colectată cu suma de ..... lei reprezentând diferența dintre TVA înscrisă eronat în decontul de TVA depus la organul fiscal teritorial pentru trimestrul I 2011 și TVA înscrisă de contribuabil în jurnalul pentru vânzări pentru trimestrul I 2011, sumă necontestată.

Organele de inspecție fiscală au constatat că în perioada 01.07.2010 (data înregistrării contribuabilului ca plătitor de TVA) - 30.06.2011 contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei aferentă cheltuielilor cu combustibilul, contrar prevederilor art.145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare. Astfel, pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei nu s-a acordat drept de deducere, fapt contestat de contribuabil.

Pe total perioadă verificată, respectiv 20.05.2009 - 30.06.2011, la inspecția fiscală s-a stabilit o diferență la TVA de plată în sumă de ..... lei și au fost calculate accesoriile în sumă totală de ..... lei, din care contribuabilul contestă TVA de plată în sumă de ..... lei și accesoriile în sumă totală de ..... lei, așa cum am arătat mai sus.

\* Î.I. M.B. susține următoarele:

- pentru înregistrarea cu întârziere ca plătitor de TVA vina aparține legiuitorului, întrucât textul de lege nu prevede suma în lei la care se consideră depășit plafonul;

- în perioada verificată, dacă ar fi fost înregistrat ca plătitor de TVA ar fi avut dreptul să deducă TVA deductibilă și ar fi înregistrat TVA de rambursat în sumă de ..... lei și nu TVA de plată, așa cum s-a stabilit la inspecția fiscală;

- în procesul verbal încheiat cu ocazia valorificării inventarierii efectuate la 30.06.2011, nu s-a stabilit că minusul de inventar la mărfuri este imputabil, ci s-a considerat că provine din mărfuri deteriorate în procesul de manipulare sau mărfuri expirate;

- autoturismul a fost utilizat pentru prospectarea pieței, lansarea de comenzi de marfă, pentru transportul mărfii de la furnizori la punctul de lucru, în scopul de a realiza venituri;

- organele de inspecție fiscală au întocmit eronat Situația TVA stabilită la control pentru perioada trim. II 2010 - Trim. II 2011 (anexa nr.16) stabilind ca TVA deductibilă suma de ..... lei, mai puțin cu ..... lei față de TVA deductibilă înscrisă în jurnalul de cumpărări, suma de ..... lei reprezentând TVA deductibilă aferentă unei facturi de chirie;

- accesoriile în sumă totală de ..... lei nu sunt datorate, întrucât pe total perioadă verificată, dacă ar fi fost înregistrat ca plătitor de TVA, contribuabilul ar fi înregistrat TVA de rambursat și nu TVA de plată.

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

**a) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei rezultată în urma depășirii plafonului de scutire și nedeclarării contribuabilului ca plătitor de TVA în termenul legal:**

\* **Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2009):

"Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

a) pentru livrări de bunuri și prestări de servicii, altele decât cele prevăzute la lit. b) și c), din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terț, inclusiv subvențiile direct legate de prețul acestor operațiuni; [...].

Art. 140. - (1) Cota standard este de 19% și se aplică asupra bazei de impozitare pentru operațiunile impozabile care nu sunt scutite de taxă sau care nu sunt supuse cotei reduse. [...].

Art. 152. - (1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb

comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), [...].

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxa, a livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale, [...].

(4) O persoană impozabilă nou-înființată poate beneficia de aplicarea regimului special de scutire, dacă la momentul începerii activității economice declară o cifră de afaceri anuală estimată, conform alin. (2), sub plafonul de scutire și nu optează pentru aplicarea regimului normal de taxare, conform alin. (3).

(5) În sensul alin. (4), pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, plafonul de scutire prevăzut la alin. (1) se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întregă.

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153.

Art. 153. - (1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125<sup>1</sup> alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează: [...]

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon; [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare (forma valabilă la data depășirii plafonului de scutire, respectiv septembrie 2009):

"23. - (1) Taxa se determină prin aplicarea cotei standard sau a cotei reduse asupra bazei de impozitare determinate potrivit legii.

(2) Se aplică procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119$  în cazul cotei standard [...], atunci când prețul de vânzare include și taxa. De regulă prețul include taxa în cazul livrărilor de bunuri și/sau prestărilor de servicii direct către populație pentru care nu este necesară emiterea unei facturi conform art. 155 alin. (7) din Codul fiscal, [...].

62. - (1) Persoanele care aplică regimul special de scutire, conform art. 152 din Codul fiscal, au obligația să țină evidența livrărilor de bunuri și a prestărilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi realizate de o mică întreprindere, cu ajutorul jurnalului pentru vânzări, precum și evidența bunurilor și serviciilor taxabile achiziționate, cu ajutorul jurnalului pentru cumpărări.

(2) În sensul art. 152 alin. (6) din Codul fiscal, în cazul în care persoana impozabilă a atins sau a depășit plafonul de scutire și nu a solicitat înregistrarea conform art. 153 din Codul fiscal, în termenul prevăzut de lege, organele fiscale competente vor proceda după cum urmează: [...]

b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.

66. (1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu: [...]

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal. [...]."

\* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este legal datorată bugetului consolidat al statului de către Î.I. M.B., întrucât:

În urma verificării documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au stabilit că la data de 30 septembrie 2009 Î.I. M.B. a realizat o cifră de afaceri reprezentând venituri din vânzări marfă în sumă totală de ..... lei, sumă care a depășit plafonul de scutire de TVA în

sumă de ..... lei aferent perioadei mai - decembrie 2009 prevăzut la art. 152 alin.(1), coroborat cu art. 152 alin.(5) din Codul fiscal (119.000 lei, echivalentul a 35.000 Euro anual la cursul de schimb comunicat de B.N.R. la data aderării rotunjit la următoarea mie : 12 luni x 8 luni de funcționare = ..... lei).

Conform prevederilor art.152 alin.(6) și art. 153 alin.(1) din Codul fiscal, în termen de 10 zile de la data depășirii plafonului de scutire de TVA, respectiv până la data de 10 octombrie 2009, contribuabilul avea obligația solicitării înregistrării ca plătitor de TVA la A.F.P.M. Ploiești.

Întrucât această obligație nu a fost îndeplinită de către contribuabil în termenul legal, declararea ca plătitor de TVA fiind realizată cu întârziere în luna ianuarie 2010, contribuabilul fiind înregistrat ca plătitor de TVA începând cu data de 01 iulie 2010, conform prevederilor art.152 alin.(6) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr. 44/2004, acte normative în vigoare la data depășirii plafonului de scutire (septembrie 2009), organele de inspecție fiscală au procedat la stabilirea obligațiilor privind TVA de plată începând cu data de 01 noiembrie 2009 (prima zi a lunii următoare lunii octombrie 2009, în care persoana impozabilă trebuia să solicite înregistrarea ca plătitor de TVA).

La stabilirea obligației de plată privind TVA în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2009 - 30 iunie 2010, organele de inspecție fiscală au avut în vedere următoarele:

- **pentru TVA colectată:** baza de impozitare reprezentând contravaloarea mărfurilor vândute cu amănuntul, respectiv veniturile încasate în sumă totală de ..... lei realizate în perioada 01 noiembrie 2009 - 30 iunie 2010, la care s-a aplicat procedeul sutei mărite pentru determinarea sumei taxei, respectiv  $19 \times 100/119 = \dots \dots \dots$  lei.

Astfel, conform prevederilor art.137 alin.(1) din Codul fiscal, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată pentru livrările de bunuri este constituită din tot ceea ce constituie contrapartidă obținută sau care urmează a fi obținută de furnizor din partea cumpărătorului.

În cazul de față, baza de impozitare pentru TVA colectată este constituită din totalul încasărilor înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, respectiv suma de ..... lei reprezentând încasări din perioada noiembrie 2009 - iunie 2010.

Conform prevederilor art. 140 alin.(1) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct.23 alin.(2) din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, întrucât prețul de vânzare include și taxa, pentru determinarea TVA colectată s-a aplicat procedeul sutei mărite, respectiv  $vânzări \times 19 \times 100/119$ , așa cum am arătat mai sus.

- **pentru TVA deductibila:** pentru perioada noiembrie 2009 - iunie 2010 la inspecția fiscală s-a stabilit TVA deductibilă în sumă de ..... lei pentru care contribuabilul are drept de deducere printr-un decont ulterior, conform prevederilor pct.62 alin.(4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, modificate și completate prin H.G. nr.1620/29.12.2009 (în vigoare începând cu anul 2010 și până în prezent).

- **pentru TVA de plată:** TVA colectată suplimentar în sumă de ..... lei aferentă perioadei 01 noiembrie 2009 (data la care contribuabilul trebuia înregistrat ca plătitor de TVA) - 01 iulie 2010 (data înregistrării cu întârziere ca plătitor de TVA) a devenit TVA de plată, conform prevederilor pct.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, cu modificările și completările ulterioare, respectiv: "*b) în cazul în care nerespectarea prevederilor legale este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă conform art. 153 din Codul fiscal, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată.*" Precizăm că aceste prevederi au fost valabile atât la data depășirii plafonului de scutire (septembrie 2009), cât și la data înregistrării cu întârziere a contribuabilului ca plătitor de TVA (iulie 2010) și la data inspecției fiscale (septembrie 2011).



Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

- Art.152 din Codul fiscal precizează cu claritate care este plafonul de scutire pentru întreprinderile mici și cum se calculează acesta, respectiv 35.000 Euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie. Conform prevederilor art.125<sup>1</sup> alin.(1) pct. 9 din Codul fiscal, "*data aderării este data la care România aderă la Uniunea Europeană*".

Conform prevederilor alin.(5) al art.152 din Codul fiscal, pentru persoana impozabilă care începe o activitate economică în decursul unui an calendaristic, cum este și cazul Î.I. M.B., plafonul de scutire se determină proporțional cu perioada rămasă de la înființare și până la sfârșitul anului, fracțiunea de lună considerându-se o lună calendaristică întreagă.

Rezultă așadar că motivația din contestație conform căreia "*Textul de lege nu prevede suma în lei la care se consideră depășit plafonul, nu este specificat cursul echivalent în lei al celor 35000 de euro, nu s-a specificat în textul de la lege la ce organizație aderă România (NATO, UE sau altă organizație), deci nu am încălcat prevederile legale.*", nu are nicio susținere legală.

- Conform prevederilor art.62 alin.(2) lit.b) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, astfel cum au fost modificate și completate prin H.G. nr.1618/04.12.2008 (în vigoare în anul 2009), în cazul în care nerespectarea prevederilor legale cu privire la nedeclararea ca plătitor de TVA este identificată după înregistrarea persoanei impozabile în scopuri de TVA, cum este cazul de față, organele fiscale competente vor solicita plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, pe perioada cuprinsă între data la care persoana respectivă ar fi fost înregistrată în scopuri de taxă dacă ar fi solicitat în termenul prevăzut de lege înregistrarea și data la care a fost înregistrată, legiuitorul neacordând drept de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în aceeași perioadă.

Prin H.G. nr.1620/29.12.2009, în vigoare începând cu anul 2010, a fost completat pct.62 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal în sensul introducerii alin.(4), care prevede dreptul persoanelor impozabile care nu au solicitat înregistrarea în scopuri de TVA în termenul prevăzut de lege, indiferent dacă au făcut sau nu obiectul controlului organelor fiscale competente, de a ajusta TVA deductibilă în primul decont depus după înregistrare sau printr-un decont ulterior.

Rezultă astfel că este neîntemeiată afirmația din contestație conform căreia pe perioada noiembrie 2009 - iunie 2010 contribuabilul nu datorează TVA de plată, TVA deductibilă fiind în cuantum mai mare decât TVA colectată, întrucât pentru TVA deductibilă aferentă acestei perioade contribuabilul își poate exercita dreptul de deducere printr-un decont ulterior inspecției fiscale, organele de inspecție fiscală stabilind în mod legal obligația de plată a taxei pe care contribuabilul ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrat normal în scopuri de taxă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de ..... lei.

**b) Referitor la TVA colectată în sumă de ..... lei aferentă minusului de inventar constat la 30.06.2010:**

**\* Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art. 128. - (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:

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

(8) Nu constituie livrare de bunuri, în sensul alin. (1): [...]

b) bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, precum și activele corporale fixe casate, în condițiile stabilite prin norme; [...]."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"6. - (11) În sensul art. 128 alin. (8) lit. b) din Codul fiscal, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- a) bunurile nu sunt imputabile;
- b) degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente. [...]
- c) se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic."

\* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este legal datorată bugetului consolidat al statului de către Î.I. M.B., întrucât:

În urma inventarierii faptice efectuată de contribuabil la data de 30 iunie 2010, s-a constatat o diferență în minus între stocul scriptic (mai mare) și stocul faptic (mai mic) de ..... lei.

Conform prevederilor art. 128 alin.(4) lit.d) din Codul fiscal, bunurile constatate lipsă din gestiune, cu excepția celor la care se face referire la alin. (8) lit. a)-c) din lege, sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată, aferent cărora se datorează TVA în baza prevederilor art.137 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal.

Contribuabilul susține că bunurile constatate lipsă din gestiune se încadrează în excepțiile prevăzute la art.128 alin.(8) lit.b) din Codul fiscal, respectiv reprezintă bunuri de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate.

Conform prevederilor pct.6 alin.(11) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, referitor la art.128 alin.(8) lit.b) din lege, nu se consideră livrare de bunuri cu plată bunurile de natura stocurilor degradate calitativ, care nu mai pot fi valorificate, dacă sunt îndeplinite în mod cumulativ următoarele condiții:

- bunurile nu sunt imputabile;
- degradarea calitativa a bunurilor se datorează unor cauze obiective dovedite cu documente;
- se face dovada că s-au distrus bunurile și nu mai intră în circuitul economic.

Însă contribuabilul nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației dovezi cu privire la îndeplinirea condițiilor mai sus citate, cu privire la încadrarea legală a bunurilor constatate lipsă din gestiune în categoria bunurilor depreciate calitativ, astfel că în mod corect la inspecția fiscală a fost colectată TVA în sumă de ..... lei aferentă bunurilor constatate lipsă în gestiune la 30.06.2010 în sumă de ..... lei (..... lei x 19 x 100/119).

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de ..... lei.

**c) Referitor la TVA deductibilă fără drept de deducere în sumă de ..... lei aferentă achizițiilor de combustibil din perioada 01 iulie 2010 - 30 iunie 2011:**

\* **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

"Art. 145<sup>1</sup>. - (1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 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 adăugată 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. [...]."*

\* Față de prevederile legale mai sus citate, rezultă că TVA stabilită suplimentar de plată în sumă de ..... lei este legal datorată bugetului consolidat al statului de către Î.I. M.B., întrucât:

În perioada 01 iulie 2010 - 30 iunie 2011 contribuabilul și-a exercitat dreptul de deducere pentru TVA deductibilă în sumă totală de ..... lei aferentă achizițiilor de combustibil utilizat pentru funcționarea autoturismului Fiat împrumutat în baza Contractului de comodat nr...../29.04.2009.

Conform prevederilor art. 145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu anumite excepții prezentate la lit.a) - d) din acest articol de lege.

Rezultă astfel că autoturismul Fiat utilizat de Î.I. M.B. se încadrează în prevederile art. 145<sup>1</sup> alin.(1) din Codul fiscal, respectiv: este vehicul rutier motorizat destinat exclusiv transportului rutier de persoane, are o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului și nu poate fi încadrat la excepțiile prevăzute de lege.

Contribuabilul susține că autoturismul a fost utilizat ca mașină de transport de personal de la sediul social al firmei la punctul de lucru, pentru prospectarea pieței, lansarea de comenzi de marfă, pentru transportul mărfii de la furnizori la punctul de lucru, considerând că se încadrează la excepția reprezentată de vehiculele utilizate de agenții de vânzări.

Însă pct. 45<sup>1</sup> din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, explică ce reprezintă în înțelesul Codului fiscal, vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări și vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității, respectiv:

"45<sup>1</sup>. - (1) În aplicarea art. 145<sup>1</sup> alin. (1) lit. a) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații: [...]

e) vehiculele destinate exclusiv utilizării de agenți de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. [...].

f) vehiculele utilizate exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității reprezintă vehiculele utilizate de angajator pentru transportul angajaților în scopul desfășurării activității economice la și de la reședința acestora/locul convenit de comun acord la sediul angajatorului sau la și de la sediul angajatorului la locul în care se desfășoară efectiv activitatea sau la și de la reședința angajaților/locul convenit de comun acord la locul de desfășurare a activității, atunci când există dificultăți evidente de a găsi alte mijloace de transport și există un acord colectiv între angajator și angajați prin care angajatorul se obligă să asigure gratuit acest transport;."

Rezultă astfel că autoturismul Fiat nu se încadrează în prevederile pct.45<sup>1</sup> din Normele de aplicare a Codului fiscal, mai sus citate, întrucât nu este un vehicul care este utilizat exclusiv pentru activitățile agenților de vânzări și nu este un vehicul ce poate fi utilizat exclusiv pentru transportul personalului la și de la locul de desfășurare a activității (punct de lucru) și, mai mult, Î.I. M.B. nu are angajați.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că pentru TVA deductibilă în sumă de ..... lei contribuabilul nu are drept de deducere.

Referitor la susținerile din contestație, precizăm următoarele:

- Contribuabilul susține că dreptul de deducere a TVA deductibilă aferentă achizițiilor de combustibil s-a exercitat în baza documentelor legale, respectiv bonurilor fiscale de achiziție.

Precizăm că regula generală pentru exercitarea dreptului de deducere a TVA este cea prevăzută la art.146 alin.(1) lit.a) din Codul fiscal, coroborată cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicarea a Codului fiscal, respectiv exercitarea dreptului de deducere se face numai pe baza exemplarului original al facturii de achiziție.

Singura derogare de la regula generală este cea prevăzută la pct.46 alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, respectiv se acceptă exercitarea dreptului de deducere a TVA aferentă achizițiilor de carburanți auto pe baza bonurilor fiscale emise de aparate de marcat electronice fiscale însă doar dacă "sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului."

Însă exercitarea dreptului de deducere se poate realiza numai pentru taxa pe valoarea adăugată care intră în sfera de aplicare a dreptului de deducere, conform prevederilor art.145 și art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal și, așa cum am prezentat mai sus, achizițiile de carburanți efectuate de contribuabil pentru funcționarea autoturismului Fiat se circumscriu prevederilor art.145<sup>1</sup> din Codul fiscal, respectiv sunt operațiuni pentru care nu se deduce taxa.

- Contribuabilul susține că suma de ..... lei TVA deductibilă fără drept de deducere a fost calculată eronat de către organele fiscale, întrucât aferent achizițiilor de combustibil, prin deconturile de TVA depuse pentru trim. IV 2010 și trim.I 2011 a fost dedusă TVA în sumă totală de ..... lei, mai puțin cu ..... lei decât suma stabilită la inspecția fiscală.

Precizăm că în susținerea afirmațiilor sale, contribuabilul nu a anexat jurnalul de cumpărări aferent perioadei iulie 2010 - iunie 2011 din care să rezulte achizițiile de combustibil înregistrate în această perioadă și nici deconturile de TVA depuse la organul fiscal pentru această perioadă, astfel că nu este dovedită realitatea afirmației.

- Contribuabilul susține că organele fiscale au întocmit eronat anexa nr.16 la Raport ("*Situația TVA stabilită la control pentru perioada trim II 2010 - trim II 2011*"), controlul considerând TVA deductibilă suma de ..... lei, cu o diferență în minus de ..... lei față de TVA deductibilă înscrisă în jurnalul de cumpărări și în decontul de TVA, prin neluarea în calcul a unei facturi de chirii.

Însă din analiza anexelor nr.7 "*Situația TVA stabilită de contribuabil pentru perioada trim III 2010 (iulie 2010) - trim II 2011 (iunie 2011)*", nr. 16 "*Situația TVA stabilită la control pentru perioada trim III 2010 (iulie 2010) - trim II 2011 (iunie 2011)*" și nr.17 "*Situația constituirii și declarării TVA pentru perioada 01.11.2009 - 30.06.2011*" la Raportul de inspecție fiscală, rezultă faptul că la inspecția fiscală s-a acordat drept de deducere pentru TVA deductibilă aferentă cheltuielilor cu chiriile în totalitate, diferența dintre TVA deductibilă stabilită de contribuabil în sumă de ..... lei și TVA deductibilă stabilită la control în sumă de ..... lei fiind tocmai suma de ..... lei reprezentând TVA deductibilă fără drept de deducere aferentă achizițiilor de combustibil.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru TVA de plată în sumă de ..... lei.

**d) Referitor la accesoriile în sumă totală de ..... lei aferente TVA de plată:**

**Legislația în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

"Art.152. - [...]"

(6) [...]. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"62. - [...]"

(3) După determinarea taxei de plată conform alin.(2), organele fiscale competente vor stabili obligațiile fiscale accesorii aferente conform prevederilor legale în vigoare."

- **O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, actualizată:

"Art. 119. - Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere. [...]"

Față de cele prezentate la pct. a) - c) de mai sus, la sfârșitul perioadei supuse inspecției fiscale (20.05.2009 - 30.06.2011) a rezultat TVA de plată în sumă de ..... lei, legal datorată de contribuabil. Față de TVA de rambursat în sumă de ..... lei declarată de contribuabil, organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență suplimentară la TVA de plată în sumă de ..... lei (..... lei - ..... lei), aferent căreia în mod corect au calculat obligații de plată accesorii în sumă totală de ..... lei conform prevederilor legale mai sus citate.

Precizăm din nou că, potrivit prevederilor Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin H.G. nr.44/2004, modificate și completate prin H.G. nr.1620/2009, dreptul de deducere pentru TVA deductibilă aferentă achizițiilor înregistrate în perioada cuprinsă între data la care contribuabilul ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă și data la care contribuabilul s-a înregistrat în scopuri de taxă, se exercită de către contribuabil printr-un decont inițial sau ulterior, organele de inspecție fiscală având obligația să solicite plata taxei pe care persoana impozabilă ar fi trebuit să o colecteze dacă ar fi fost înregistrată normal în scopuri de taxă, fără a lua în considerare și taxa deductibilă.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru accesoriile în sumă de ..... lei aferente TVA de plată.

**2) Referitor la impozitul pe venit în sumă totală de ..... lei aferent anilor 2009 (.... lei) și 2010 (..... lei) și accesoriile în sumă de ..... lei:**

\* Prin **Raportul de inspecție fiscală încheiat în data de .....2011** de organele fiscale aparținând A.I.F. Prahova la Î.I. M.B. din ....., a fost verificat venitul net realizat, respectiv impozitul pe venit datorat pentru anii 2009 și 2010 de contribuabilul M.B..

Având în vedere constatările inspecției fiscale privind veniturile și cheltuielile înregistrate în Registrul jurnal de încasări și plăți, la control s-a stabilit o diferență suplimentară la venitul net anual impozabil aferent **anilor 2009 și 2010** în valoare totală de ..... lei (..... lei pentru anul 2009 + ..... lei pentru anul 2010), care a condus la stabilirea unei diferențe suplimentare la impozitul pe venit în sumă totală de ..... lei (..... lei pentru anul 2009 + ..... lei pentru anul 2010), față de pierderea fiscală în sumă totală de ..... lei stabilită de contribuabil (- ..... - ..... lei), precum și la calculul de accesorii aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

În urma verificării au fost constatate erori privind înregistrarea veniturilor și a cheltuielilor, contestate integral de contribuabil dar motivate parțial, din care:

- ..... lei diferență în minus la venitul brut stabilită la inspecția fiscală, reprezentând TVA colectată aferentă perioadei 01.11.2009 - 30 iunie 2010 urmare reconsiderării operațiunilor efectuate în această perioadă în care întreprinderea individuală a devenit de drept plătitoare de TVA;

- ..... lei TVA deductibilă aferentă achizițiilor de mărfuri și servicii efectuate în perioada 01.11.2009 - 30 iunie 2010;

- ..... lei diferență între cheltuielile cu stocul de marfă la finele anului 2009 stabilite de contribuabil ca nedeductibile fiscal și cele stabilite la control;

- ..... lei cheltuieli cu marfa la cost de achiziție nedeductibile fiscal în anul 2010;

- ..... lei cheltuieli cu combustibilul achiziționat în perioada mai 2009 - decembrie 2010, sumă contestată și motivată;

- ..... lei cheltuieli nedeductibile fiscal reprezentând majorări de întârziere CASS și impozit pe clădire.

\* Contribuabilul contestă diferența de impozit pe venit în sumă totală de ..... lei stabilită la inspecția fiscală pentru anii 2009 și 2010, ca și accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei, susținând următoarele:

- în data de 05.09.2011 a depus la A.F.P.M. Ploiești declarații rectificative pentru anii 2009 și 2010, prin care a declarat cheltuieli deductibile mai mici decât sumele declarate inițial, înregistrând astfel venit impozabil atât în anul 2009 cât și în anul 2010 și nu pierdere fiscală, așa cum a declarat inițial. Se contestă astfel diferențele în sumă de ..... lei pentru anul 2009 și ..... lei pentru anul 2010 rezultate între impozitul pe venit stabilit suplimentar la inspecția fiscală și impozitul pe venit calculat de A.F.P.M. Ploiești prin deciziile de impunere anuală emise în data de 05.10.2011 în baza declarațiilor rectificative depuse de contribuabil.

- cheltuielile cu combustibilul în sumă de ..... lei înregistrate în anul 2009 și în sumă de ..... lei înregistrate în anul 2010 sunt deductibile fiscal întrucât autoturismul a fost folosit în scopul realizării de venituri, s-a prospectat piața, prețurile mărfurilor, au fost luate oferte, lansate comenzi și s-a cărat marfă de la furnizori la punctul de lucru. În plus, cheltuielile au fost justificate cu toate documentele cerute de lege.

- diferența dintre calculul impozitului pe venit aferent anului 2010 și recalculat în baza declarației rectificative depusă în data de 05.09.2011 și cel stabilit la inspecția fiscală este determinată de modul diferit de calcul al adaosului comercial stabilit de inspectorii, influențat de TVA și de cheltuielile cu combustibilul auto considerate nedeductibile fiscal la verificare.

\* **Având în vedere cele prezentate mai sus, rezultă următoarele:**

Deși contestă întreaga sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei) reprezentând diferență suplimentară la impozitul pe venit aferent anilor 2009 și 2010, ca și accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) stabilite ca obligații de plată prin Decizia de impunere nr. .... / ..... 2011, totuși întreprinderea individuală motivează contestația doar pentru impozitul pe venit în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei) aferent cheltuielilor cu combustibilii în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei) înregistrate în perioada mai 2009 - decembrie 2010, ca și pentru accesoriile aferente în sumă totală de ..... lei (..... lei + ..... lei).

Pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ..... lei (..... lei + ..... lei) și accesoriile aferente acesteia în sumă totală de ..... lei, contestată, însă nemotivată, se va respinge contestația ca nemotivată conform prevederilor art. 206 alin.(1) lit.c) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile pct.11.1 lit.b) din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr.92/2003, aprobate prin Ordinul M.F.P. - A.N.A.F. nr.2.137/2011.

Referitor la cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de ..... lei, contestate și motivate, precizăm următoarele:

\* **Legislatia în vigoare din perioada analizată precizează următoarele:**

- **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificările și completările ulterioare:

*“Art. 48. - (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. 50 și 51.*

*(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]*

*l) în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

*1. 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;*

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;  
3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi."

- **Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal**, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

"39<sup>1</sup>. - Termenii și expresiile prevăzute la art. 48 alin. (7) lit. l<sup>1</sup>) pct. 1 au semnificațiile prevăzute la pct. 45<sup>1</sup> din normele metodologice date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal din titlul VI "Taxa pe valoarea adăugată"."

Astfel, conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.l<sup>1</sup>) din Codul fiscal, sunt nedeductibile la calculul venitului impozabil cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietatea sau în folosința contribuabilului, cu anumite excepții.

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă faptul că întreprinderea individuală are în folosință un autoturism marca Fiat, întrebuințat în baza Contractului de comodat nr...../29.04.2009, pentru care a înregistrat consum de combustibili, acesta încadrându-se în prevederile art.48 alin.(7) lit.l<sup>1</sup>) din Codul fiscal, respectiv: este un vehicul rutier motorizat destinat exclusiv transportului rutier de persoane, are o greutate maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului și nu poate fi încadrat la excepțiile prevăzute de lege.

Contribuabilul susține că acest autoturism a fost utilizat în scopul realizării de venituri, respectiv pentru prospectarea pieței, a prețurilor mărfurilor, pentru luarea de oferte și lansarea de comenzi, pentru a căra marfă de la furnizori la punctul de lucru, încadrându-se la excepțiile menționate la art. 48 alin.(7) lit.l<sup>1</sup>) din Codul fiscal, respectiv "vehicule utilizate de agenți de vânzare".

Însă, pct.39<sup>1</sup> din Normele metodologice aprobate prin H.G. nr.44/2004, date în aplicarea art.48 alin.(7) lit.l<sup>1</sup>) din Codul fiscal, coroborat cu prevederile pct. 45<sup>1</sup> din aceleași Norme, date în aplicarea art. 145<sup>1</sup> din Codul fiscal, explică ce reprezintă în înțelesul Codului fiscal, vehiculele utilizate de agenți de vânzare și așa cum am prezentat și la capitolul de TVA - pct. c) din prezenta decizie, în cazul de față autoturismul Fiat nu este un vehicul care este utilizat exclusiv pentru activitățile agenților de vânzări și, mai mult, Î.I. M.B. nu are angajați.

Față de cele prezentate mai sus, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală au considerat că sunt nedeductibile fiscal cheltuielile cu combustibilul în sumă totală de ..... lei (..... lei în anul 2009 + ..... lei în anul 2010) aferent autoturismului Fiat.

În ceea ce privește afirmația contribuabilului conform căreia, conform Legii contabilității nr.82/1991, Ordinului nr.3512/27.11.2008 și Ordinului nr.293/22.06.2006, bonul fiscal pentru achiziționarea de combustibil este document justificativ, ce dă posibilitatea înregistrării cheltuielii și a TVA, precizăm următoarele:

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.293/2006 pentru modificarea O.M.F.P. nr. 1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, bonul fiscal emis de aparatele de marcat fiscale reprezintă doar document care atestă efectuarea plății, care se anexează Registrului de casă, cu excepția bonului fiscal utilizat pentru justificarea TVA aferentă carburanților achiziționați în vederea desfășurării activității, a bonului fiscal emis de aparatul de marcat fiscal utilizat în activitatea de taximetrie, a bonului fiscal care atestă plata prin cardurile bancare și a bonului fiscal a cărui valoare totală este de până la 100 lei inclusiv, acestea fiind documente care stau la baza înregistrării în contabilitate a cheltuielilor.

Însă, prin H.G. nr.105/2009 au fost abrogate prevederile H.G. nr.831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, precum și toate ordinele

ministrului economiei și finanțelor care au fost emise având ca temei legal hotărârea mai sus menționată, deci au fost abrogate și prevederile O.M.F.P. nr.293/2006.

În aceste condiții, pentru a putea înregistra în contabilitate cheltuiala plătită cu bonul fiscal și a deduce respectiva cheltuială la calculul impozitului pe profit, este necesară prezentarea unui document justificativ, așa cum prevede art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, care să cuprindă elementele principale prevăzute la pct. 2 din Anexa 1 la O.M.E.F. nr.3512/2008 privind documentele financiar - contabile, respectiv: denumirea documentului; denumirea/numele și prenumele, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul; numărul documentului și data întocmirii acestuia; menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul); conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia; datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz; numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz; alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

Documentele care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în condițiile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Rezultă astfel că înregistrarea în contabilitate a bunurilor achiziționate sau a serviciilor prestate, achitate cu numerar sau card bancar, pe bază de bon fiscal, se poate efectua numai în următoarele condiții, așa cum rezultă din diverse răspunsuri date contribuabililor de organele fiscale aparținând A.N.A.F., afișate pe site-ul Ministerului Finanțelor Publice:

- beneficiarul solicită furnizorului factura aferentă bunurilor livrate sau serviciilor prestate, având ca anexă bonul fiscal emis de aparatul de marcat electronic fiscal;

- beneficiarul justifică cheltuielile efectuate fie prin documente care atestă intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate (nota de intrare recepție), fie cu alte documente cum sunt: ordin de deplasare, decont de cheltuieli, la care se anexează bonul fiscal, documentele respective fiind aprobate de persoana care autorizează efectuarea acestor cheltuieli.

Din documentele anexate dosarului contestației rezultă că întreprinderea individuală a înregistrat cheltuieli cu combustibilul în baza unor bonuri fiscale, fără alte documente care să justifice modul de utilizare a autoturismului, respectiv delegații, foi de parcurs etc., iar aprovizionările cu mărfuri au fost efectuate în cea mai mare parte de către societățile de distribuție, cu excepția aprovizionărilor de la S.C. M, S.C. S, S.C. S, S.C. H, S.C. F.

Însă, așa cum am arătat mai sus, chiar dacă ar fi fost prezentate și aceste documente justificative, contribuabilul tot nu ar fi avut drept de deducere pentru cheltuielile cu combustibilul efectuate în perioada mai 2009 - decembrie 2010, conform prevederilor art. 48 alin.(7) lit.1) din Codul fiscal, întrucât nu se încadrează la excepțiile prevăzute de lege.

Având în vedere cele prezentate mai sus, se va respinge contestația ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere, respectiv pentru impozitul pe venit în sumă de ..... lei (..... lei pentru anul 2009 + ..... lei pentru anul 2010) aferent cheltuielilor cu combustibilul în sumă totală de ..... lei.

Referitor la modul de stabilire a diferențelor de impozit pe venit în sumă de ..... lei pentru anul 2009 și ..... lei pentru anul 2010 rezultate la inspecția fiscală, precizăm următoarele:

La stabilirea diferențelor de impozit pe venit organele de inspecție fiscală au avut în vedere veniturile și cheltuielile înregistrate de contribuabil în evidența contabilă, precum și faptul că începând cu luna noiembrie 2009 contribuabilul a devenit de drept plătitor de TVA, prin depășirea plafonului de scutire prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele



fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, capitolul II "*Organizarea evidenței contabile în partidă simplă*", pct.41: "*În cazul contribuabililor plătitori de taxă pe valoarea adăugată, veniturile, exclusiv taxa pe valoarea adăugată, se preiau pentru determinarea impozitului din coloanele corespunzătoare ale Jurnalului pentru vânzări [...]*", iar conform prevederilor art. 48 alin.(2) lit.a) din Codul fiscal: "*Venitul brut cuprinde: a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității.*" și art.48 alin.(2) lit.a) din același act normativ: "*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.*".

Astfel, conform prevederilor legale mai sus citate, la inspecția fiscală au fost reconsiderate operațiunile efectuate în perioada noiembrie 2009 (data de la care contribuabilul trebuia să se înregistreze ca plătitor de TVA) - 30 iunie 2010 (de la 01 iulie 2010 contribuabilul s-a înregistrat ca plătitor de TVA), veniturile înregistrate de contribuabil în anii 2009 și 2010 fiind diminuate la inspecția fiscală cu valoarea TVA colectată aferentă încasarilor din perioada de mai sus, iar cheltuielile deductibile înregistrate de contribuabil fiind diminuate cu TVA deductibilă aferentă achizițiilor de mărfuri și servicii din aceeași perioadă.

De asemenea, la inspecția fiscală au fost stabilite diferențe între cheltuielile cu stocul de marfă la finele anilor fiscali stabilite de contribuabil ca nedeductibile fiscal și cele stabilite ca nedeductibile fiscal de către organele de inspecție, diferențe determinate de modul de calcul al cotei de adaos.

Precizăm că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod corect cota de adaos practică de contribuabil în anul 2009 și în anul 2010, astfel:

- pentru perioada mai 2009 - octombrie 2010, perioadă în care contribuabilul nu a fost înregistrat ca plătitor de TVA: (valoare marfă la preț de vânzare inclusiv TVA - valoare marfă la preț de cumpărare inclusiv TVA) / valoare marfă la preț de vânzare inclusiv TVA x 100

- pentru perioada noiembrie 2009 - decembrie 2010, perioadă în care contribuabilul este de drept plătitor de TVA: (valoare marfă la preț de vânzare exclusiv TVA - valoare marfă la preț de cumpărare exclusiv TVA) / valoare marfă la preț de vânzare exclusiv TVA x 100.

Venitul net anual impozabil a fost recalculat de organele de inspecție fiscală în funcție de diferența de venit anual stabilită suplimentar la inspecția fiscală și pierdere fiscală înscrisă în deciziile de impunere anuale întocmite de A.F.P.M. Ploiești în baza declarațiilor depuse de contribuabil la termenele legale.

Precizăm că în data de 05.09.2011, după primirea avizului de inspecție fiscală din data de 12.08.2011, Î.I. M.B. a depus la A.F.P.M. Ploiești declarații rectificative pentru anul 2009 și anul 2010, prin care își diminuează cheltuielile deductibile declarate inițial, înscrind venit net anual impozabil și nu pierdere fiscală, așa cum a înscris în declarațiile inițiale.

Întrucât prin avizul de inspecție fiscală nr...../12.08.2011 A.I.F. Prahova a notificat A.F.P.M. Ploiești că începând cu data de 01.09.2011 Î.I. M.B. va face obiectul unei inspecții fiscale, declarațiile rectificative nu au fost prelucrate de organul fiscal teritorial până la data terminării inspecției fiscale, astfel că în mod corect organele de inspecție fiscală nu au luat în considerare declarațiile rectificative depuse de contribuabil.

Mai mult, deși contribuabilul și-a rectificat cheltuielile deductibile declarate inițial, în sensul micșorării lor, totuși acesta nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici organului de soluționare a contestației care cheltuieli au fost reconsiderate și care a fost cauza reconsiderării lor, limitându-se să conteste diferențele de impozit pe venit rezultate între impozitul pe venit stabilit la inspecția fiscală și impozitul pe venit comunicat la data de 05.10.2011 de A.F.P.M. Ploiești prin deciziile de impunere anuale emise în baza declarațiilor rectificative depuse de contribuabil, fără o justificare adecvată.

Menționăm că verificarea impozitului pe venit a cuprins doar anii 2009 și 2010, inspecția fiscală nefiind extinsă și asupra semestrului I 2011, în conformitate cu prevederile art.44 alin.(1) din Codul fiscal, respectiv: "*Perioada impozabilă este anul fiscal care corespunde anului calendaristic.*"

Referitor la accesoriile în sumă totală de ..... lei, precizăm că acestea au fost calculate conform prevederilor art.119 alin.(1), art.120 alin.(1) și art.120<sup>1</sup> din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată și conform principiului de drept "*accesoriul urmează soarta principalului*", întrucât impozitul pe venit în sumă totală de ..... lei este legal datorat bugetului de stat, așa cum am arătat mai sus, rezultă că și accesoriile aferente sunt legal datorate de către contribuabil.

Având în vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capăt de cerere **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei din care: ..... lei impozit pe venit și ..... lei accesorii aferente și **se va respinge contestația ca nemotivată** pentru suma totală de ..... lei din care: ..... lei impozit pe venit și ..... lei accesorii aferente.

Referitor la contestația formulată împotriva Dispoziției de măsuri nr. .... / ..... 2011, precizăm că, în conformitate cu prevederilor art.209 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, în competența Biroului Soluționare Contestații din cadrul D.G.F.P. Prahova intră doar contestația formulată împotriva deciziei de impunere, organul competent în soluționarea contestației formulată împotriva dispoziției de măsuri fiind Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul D.G.F.P. Prahova, în calitate de organ emitent al actului administrativ fiscal contestat (art.209 alin.(2) din O.G. nr.92/2003).

**IV. Concluzionând** analiza pe fond a contestației formulată de Î.I. M.B. din ....., în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată, se

#### **DECIDE :**

**1. Respingerea contestației ca neîntemeiată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - TVA de plată;
- ..... lei - accesorii aferente TVA de plată;
- ..... lei - diferență impozit pe venit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

**2. Respingerea contestației ca nemotivată** pentru suma totală de ..... lei reprezentând:

- ..... lei - diferență impozit pe venit;
- ..... lei - accesorii aferente impozitului pe venit.

**3. Conform** prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, actualizată și ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta decizie poate fi atacată la Tribunalul Prahova în termen de 6 luni de la data primirii.

**DIRECTOR EXECUTIV,**