



Ministerul Finanțelor Publice
Agenția Națională de Administrare Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Harghita



DECIZIA nr. 85 din 2012

privind soluționarea contestației formulate de

X P.F.A.,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2012

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice, prin adresa nr. .../2012, asupra contestației formulate de **X P.F.A.** – RO ..., cu sediul în ..., județul Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva deciziilor de impunere nr. ... și .../2012, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice, din care contestă suma totală de **xx.xxx lei**, reprezentând:

- x.xxx lei impozit pe venit;
- x.xxx lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- x.xxx lei taxa pe valoarea adăugată,
- x.xxx lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare 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. X P.F.A., prin contestația depusă înregistrată sub nr. .../2012, solicită anularea parțială ale actelor contestate, invocând următoarele motive:

1. Referitor la suma de xxx lei, reprezentând contravaloarea bunurilor de Navigație GPS Smailo S1000, FM modulator și Web Cam Creative Live, contestatarul consideră neîntemeiată trecerea lor la cheltuieli nedeductibile, pentru faptul că aceste bunuri sunt utilizate în cursul activității economice, direct în interesul activității, iar criteriile conform cărora cheltuielile privind aceste bunuri au fost considerate cheltuieli nedeductibile nu i-au fost explicat de către Organele fiscale, deși acest lucru a fost solicitat. Din aceste motive contestă includerea sumei de xxx lei ca cheltuială nedeductibilă,

majorările calculate acestei sume și valoarea TVA aferentă sumei care a fost considerată a fi nedeductibilă.

2. Referitor la cheltuielile cu primele de asigurare neacceptate la deducere în suma de x.xxx, contestatarul precizează că organul de inspecție fiscală nu a luat în considerare faptul că în Contractul de asigurare, conform căruia au fost achitate cheltuielile, sunt incluse și cheltuieli cu prime de asigurare de sănătate, cheltuieli care sunt deductibile în limita echivalentului în lei a 250 € anual pe persoană, conf. L.571/2003, art. 48, alin. (5), lit. h.

3. Referitor la cheltuielile cu combustibil în valoare totală de xx.xxx lei, cu care au fost diminuate cheltuielile deductibile, contribuabilul menționează că a utilizat mijlocul de transport în interese economice în proporție de 50%, însă în perioada pentru care au fost calculate diminuările, au fost folosite două mijloace de transport, unul a folosit el, iar al doilea mijloc de transport a fost utilizat de către al doilea asociat pentru activitățile economice pe care le-a desfășurat. Cheltuielile cu combustibili au fost înregistrate pentru două mijloace de transport, astfel diminuarea cu 50% nu reflectă distribuția adecvată a cheltuielilor de această natură. Totodată susține că bonurile fiscale pentru combustibili aferente cheltuielilor proprii, nu au fost incluse în contabilitate. Contestă încadrarea sumei de xx.xxx lei ca și cheltuiala nedeductibilă precum și majorările aferente calculate acestei sume și valoarea taxei pe valoare adăugată aferentă sumei pentru care nu s-a acordat deducerea.

Pe baza motivelor expuse solicită diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar pentru impozitul pe venit cu xx.xxx lei, recalcularea majorărilor de întârziere aferente impozitelor stabilite suplimentar și diminuarea bazei impozabile stabilită suplimentar pentru TVA cu xx.xxx lei.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2012, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr. ... și .../2012, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, au constatat următoarele:

În legătură cu impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2010

Contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă la cheltuieli, C/V unor bunuri care nu sunt considerate a fi necesare pentru desfășurarea activității cum ar fi „Navigație GPS SMAILO S1000, FM Modulator, Web Cam Creative Live” acestea fiind utilizate de contribuabil pentru uz personal sau al familiei sale, ca urmare nu sunt cheltuieli deductibile conform art.48. alin. (7) lit.a) din Legea nr.571/2003, astfel în anul 2008 suma de xxx lei, iar în anul 2009 suma de xx lei.

S-a mai constatat că contribuabilul a înregistrat în evidența contabilă la cheltuieli, contravaloarea cheltuielilor cu prime de asigurare de viață, acestea

fiind cheltuieli personale și astfel sunt cheltuieli nedeductibile conform art. 48, alin (7) lit. d) din Legea nr. 571/2003, astfel în anul 2008 suma de x.xxx lei, în anul 2009 suma de x.xxx lei, iar în anul 2010 suma de x.xxx lei.

Tot la acest capitol organul fiscal a mai constatat că contribuabilul a înregistrat la cheltuieli combustibilul achiziționat conform bonurilor fiscale. Conform declarației dată la organele fiscale, rezultă că mașina este utilizată în interesul activității în proporție de 50%, rezultând că jumătate din aceste cheltuieli sunt considerate nedeductibile conform art. 48 alin. (5) lit. i) din Legea nr. 571/2003, astfel în anul 2008 suma de x.xxx lei, în anul 2009 suma de x.xxx lei, iar în anul 2010 suma de x.xxx lei.

În urma celor constatate s-a procedat la recalcularea bazei de impozitare, respectiv a impozitului pe venit datorat.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit impozit pe venit suplimentar în sumă de x.xxx lei și s-au calculat majorări, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de x.xxx lei, pentru care s-a emis decizie de impunere nr. .../2012.

În legătură cu taxa pe valoare adăugată

Perioada verificată: 01.01.2008 - 31.12.2011

Față de cele contestate, s-a constatat, că contribuabilul a dedus TVA în sumă de xxx lei aferent unor bunuri achiziționate care au fost folosite pentru uzul personal, enumerate în anexa nr. 4 Situația cheltuielilor neacceptate, astfel fiind încălcate prevederile art. 145 alin (2) din Codul Fiscal, organele de inspecție fiscală neacordând dreptul de deducere, stabilind ca diferență TVA de plată suma de **xxx lei**, la care au fost calculate majorări și penalități de întârziere, prevăzute în decizia de impunere nr. .../2012.

S-a mai constatat că contribuabilul a înregistrat la TVA deductibil în sumă de x.xxx lei TVA-ul aferent combustibilului achiziționat conform bonurilor fiscale enumerate în anexa 2 privind combustibil neacceptat, cu toate că 50% sunt cheltuieli nedeductibile conform art. 145 alin. (2) din Legea nr. 571/2003 cu modificările și completările ulterioare, organele de inspecție fiscală neacordând dreptul de deducere, stabilind ca diferență TVA de plată suma de x.xxx lei, la care au fost calculate majorări și penalități de întârziere, prevăzute în decizia de impunere nr. .../2012.

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

Direcția generală a finanțelor publice, prin Biroul de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe dacă organul fiscal în mod legal nu a admis la deducere la calculul venitului net cheltuielile cu achiziționarea diferitelor bunuri și servicii, neacceptând ca deductibilă nici taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor sume, în condițiile în care contestatarul nu a demonstrat că acestea sunt aferente activității și/sau sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, respectiv operațiuni taxabile.

În fapt, în perioada 2008 - 2011 P.F.A. X a înregistrat în registrul jurnal încasări și plăți o serie de cheltuieli, cum ar fi achiziționarea GPS, FM modulator și Web Cam, cu prime de asigurare de viață și combustibil auto, deducând la determinarea venitului impozabil și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestora.

Din analizarea cheltuielilor, organele de inspecție fiscală au constatat că aceste cheltuieli nu sunt aferente activității, bunurile achiziționate fiind utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, iar documentele care au stat la baza înregistrărilor nu îndeplineau calitatea de document justificativ.

Contribuabilul, prin contestația depusă împotriva deciziilor atacate susține că bunurile și serviciile achiziționate sunt utilizate în cursul activității economice, direct în interesul activității, dar fără să facă dovada prin documente justificative, că acestea sunt necesare pentru realizării venitului.

În legătura cu cheltuieli cu primele de asigurare, contestatarul invocă Legea nr. 571/2003, art. 48, alin. (5), lit. h) conform căruia aceste cheltuieli sunt deductibile în limita echivalentului în lei a 250 € anual pe persoană.

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

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

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

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

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

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

Din documentele aflate în dosarul cauzei se rezultă, că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile care nu au avut la bază

documente justificative sau nu sunt aferente activității și care au fost enumerate detaliat în anexa 3, care este parte integrantă din raport, iar contribuabilul prin contestație nu aduce argumente, probate cu documente justificative.

Din prevederile susmenționate se rezultă că cheltuielile trebuie să fie efective în interesul direct al activității și justificate cu documente legal întocmite.

În ce privește 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 (foaia de parcurs, fișa zilnică a autovehiculului, bon de consum).

Din cele sus arătate se reține, că contribuabilul are obligația de a justifica achiziționarea carburanților cu documente legal întocmite, respectiv cu factura fiscală sau cu bonul fiscal, iar trecerea pe cheltuieli se justifică tot cu documente legal întocmite cum ar fi foaia de parcurs, fișa zilnică a autovehiculului, bon de consum, iar contribuabilul nu a prezentat documente de acest gen.

În ce privește argumentul contestatarului cu privire la acceptarea la deducere numai în proporție de 50% a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată privind consumul de carburanți, acesta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, având în vedere limitările speciale ale dreptului de deducere aplicabile începând cu 1 mai 2009 de prevederile art. 48, alin. (7), lit. I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit cărora în perioada 01.05.2009 – 31.12.2011 aceste cheltuieli au fost integral nedeductibile la calcul profitului impozabil:

(7) *Nu sunt cheltuieli deductibile:*

l) în perioada 1 mai 2009 — 31 decembrie 2011, 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.

iar în ce privește deductibilitatea a taxei pe valoarea adăugată privind consumul de carburanți aplicabil după 1 mai 2009, art. 145¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, prevede:

ART. 145¹ Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care 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.

Din cele prezentate mai sus, se reține, că organele de control au acceptat o parte a cheltuielilor privind combustibilul și a taxei pe valoarea adăugată aferente și după data de 01.05.2009, și în condițiile în care contribuabilul nu a dovedit cu documente justificative că vreun din autovehicule se încadrează la categoria de vehiculele exceptate la care se referă limitările speciale.

Referitor la neacceptarea la deducere a cheltuielilor cu primele de asigurare, Legea 571/2003, art. 48, alin. (5), lit. h. prevede:

„(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

h) prima de asigurare voluntară de sănătate, conform legii, în limita echivalentului în lei a 250 euro anual pentru o persoană;”.

Din documentele aflate în dosarul cauzei - document de confirmare plată, foaie de vărsământ către ... Asigurări S.A. reprezentând plăți la Poliță de asigurare de viață nr. ... încheiat pe numele contribuabilului X - rezultă că plățile se referă la asigurare de viață, în timp ce articolul de mai sus se referă la asigurări de sănătate conform legii, neîncadrându-se astfel în categoria asigurării voluntare de sănătate prevăzută de lege.

Având în vedere cele reținute se constată că organele de inspecție fiscală în mod legal au stabilit diferența de impozit pe venit și taxă pe valoare adăugată, potrivit actelor normative precizate, urmează a se respinge contestația ca neîntemeiată pentru suma totală de ... lei stabilit suplimentar, iar conform principiul de drept "**accessorium sequitur principale**", se va respinge contestația și pentru accesoriile aferente în valoare de ... lei.

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

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de **X P.F.A.** împotriva deciziilor de impunere nr. ... și .../2012, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, pentru suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată,
- ... lei majorări de întârziere aferente taxei pe valoare adăugată.

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

DIRECTOR EXECUTIV,