



DECIZIA nr. 61 din 2011

privind soluționarea contestației formulate de
A.I. X

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr. .../2008

Prin Decizia nr. .../R din ... 2012 pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș, transmisă de Biroul Juridic din cadrul DGFP Harghita, cu adresa nr. .../2011, s-a dispus soluționarea pe fond a contestației formulate de de **A.I. X** cu domiciliul fiscal în ..., str. ..., nr. ..., Ap. ..., judetul Harghita.

Inițial, Direcția generală a finanțelor publice Harghita, prin Decizia nr. .../2008, s-a pronunțat asupra contestației, la pct. 1 respingând ca nemotivată pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit pe anii 2004 - 2005;
- ... lei majorari de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar;
- ... lei taxa pe valoarea adaugata pe perioada 2004 - 2008;
- ... lei majorari de intarziere aferente TVA stabilit suplimentar,

iar conform pct. 2 constatând necompetența materială referitor la suma de ... lei confiscări.

Prin Decizia nr. .../R din ... 2012 pronunțată de Curtea de Apel Târgu Mureș – dosar nr. .../.../2009 - s-a anulat pct. 1 din Decizia nr. .../2008 și s-a dispus soluționarea pe fond a pct. 1 din contestația reclamantului formulată împotriva Deciziei de impunere nr. ... din ...2008, pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din ...2008. **Obiectul pct. 1 anulat este suma totală de ... lei** cu componența sus menționată.

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, precum și decizia instanței, Direcția Generală a Finanțelor Publice este investită să soluționeze contestația, referitor la pct. 1, conform celor dispuse de instanță.

I. A.I. X, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr. .../2008, solicită reexaminarea deciziei de impunere contestate, invocând următoarele motive:

Referitor la calcularea TVA-ului deductibil, contestatorul menționează că pe facturile fiscale și Situațiile financiare emise pentru cheltuielile cu telefon ORANGE, apare ca adresa Str. ... Nr. .../..., adresa veche a activității, dar apare pe aceste documente și CNP ..., valabil până în anul 2007, după care se poate identifica titularul facturii. Ca urmare consideră că convorbirile telefonice sunt cheltuieli aferente activității și TVA-ul aferent este deductibil.

Contribuabilul nu este de acord nici cu neacceptarea la deducere a TVA aferent mărfurilor cumpărate în scop de revânzare din anexa 15c, scutece sleppy /poz.11,18 jurn.cump./alimente/poz.3,5, și piese de schimb cumpărate pentru autoturismul unității. /poz.17,18,20,21,27,28.

Referitor la combustibil decontat pe baza bonurilor fiscale, contribuabilul menționează că mărfurile comercializate au fost transportate cu autoturismul HR ... înregistrat pe numele A.I. X, pe ruta ... din Ungaria – ... și distribuite pentru diverși beneficiari în țară. Contestatorul susține că poate ca documentele de transport nu au fost completate perfect, dar la fiecare transport efectuat, pe lângă bonul fiscal pentru combustibil decontat, există o delegație ștampilată de către furnizori și beneficiari, existând factură fiscală pentru marfa cumpărată sau livrată pe care este menționat nr. de înmatriculare a mijlocului de transport. Contribuabilul mai precizează că pentru funcționarea mijlocului de transport sunt necesare combustibil și piese de schimb, ca urmare organele de inspecție fiscală nu puteau să nu accepte acestea la TVA deductibil, cât și la stabilirea impozitului de venit.

Referitor la calculul cheltuielilor cu amortismentul mijloacelor de transport contribuabilul precizează, că în luna decembrie 2004 a fost achiziționat autoturismul VOLKSWAGEN în valoare de ... lei, anul de fabricație 2003, care este și în prezent în proprietatea AI, cu care se efectuează transporturile (HR ...).

Autoturismul OPEL CORSA a fost cumpărat cu ... lei, dar care s-a și vândut în luna martie 2005.

Contribuabilul afirmă că durata de funcționare a autoturismului este de 5 ani conform normelor de amortizare, deci între 2003-2008, chiar dacă se aplică la calculul amortizării metoda liniară amortizarea lunară este de .../36 – ... lei lunar – ... lei anual și nu ... lei luat în calcul în Raportul de inspecție fiscală.

II. Organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, prin Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008, care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere nr. ... din 2008, contestate, au constatat următoarele:

Perioada verificată: 01.01.2004-31.03.2008

În urma controlului prin verificarea documentelor justificative care au stat la baza întocmirii registrului jurnal de încasări și plăți și a jurnalului de cumpărări s-au constatat că sunt înregistrate cheltuieli care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

Aceste cheltuieli nedeductibile sunt:

- cheltuieli de combustibil fără să aibă la bază bonuri de consum și foi de parcurs întocmite. Contribuabilul a dedus TVA pentru achiziționarea combustibilului pe baza bonurilor fiscale care nu au avut înscrise numărul de înmatriculare a autovehiculului și denumirea cumpărătorului, nerespectând prevederile art.146 alin.1 din Legea nr.571/2003 și a Normelor Metodologice de aplicare a Codului Fiscal care prevede înscrierea denumirii cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului pe bonurile fiscale pentru justificarea dreptului de deducere.

- cheltuielile de telefon pentru mai multe numere de telefoane, fără să aibă contracte încheiate pe numele A.I., ca documente justificative fiind prezentate numai situații financiare, fără facturi fiscale. Totodată contribuabilul a dedus și TVA-ul aferent mai multor numere de telefoane, în condițiile în care este singurul titular al Activității Independente. De asemenea pentru înregistrarea TVA aferente cheltuielilor de telefon ORANGE, contribuabilul nu a putut prezenta facturi fiscale emise pentru A.I. X, ci numai situații financiare, nu apare în nici un document adresa sau denumirea A.I. X.

- conform facturilor fiscale emise de diverși furnizori contribuabilul a dedus TVA pentru achiziții de diferite bunuri și servicii, prevăzute în anexa 15 la raportul de inspecție fiscală, care nu se justifică că au legătura cu activitatea autorizată.

- cheltuielile cu amortismentul mijloacelor de transport înregistrate de contribuabil au fost calculate eronat în perioada verificată, organele de inspecție fiscală au efectuat recalcularea amortizării fiscale deductibile.

Organul de inspecție fiscală făcând referire la prevederile art. 48 și 145 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, pentru obligațiile suplimentare de plată a emis Deciziile de impunere nr. ... din 2008 (două decizii, separat pentru impozit pe venit și TVA) prin care au stabilit suplimentar ... lei impozit pe venit pe anii 2004 - 2005, ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar și ... lei TVA pe perioada 01.01.2004 - 31.03.2008, ... lei majorări de întârziere aferente TVA stabilit suplimentar.

III. Având în vedere susținerile contestatorului, constatările organelor fiscale, documentele existente la dosar, precum și prevederile

actelor normative în vigoare în perioada supusă verificării, se rețin următoarele:

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal, organele de inspecție fiscală au stabilit obligațiile fiscale suplimentare în sumă totală de ... lei reprezentând ... lei impozit pe venit pe anii 2004 – 2005 cu ... lei majorări de întârziere aferente și ... lei taxa pe valoarea adăugată pe perioada 01.01.2004 - 31.03.2008 cu ... lei majorări de întârziere aferente, în condițiile în care, nici prin contestație și nici la solicitarea organului de soluționare a contestației, A.I. "X" nu aduce argumente și dovezi în susținerea cauzei care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, organele de inspecție fiscală, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, au constatat ca Activitatea independentă "X" a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți și în jurnalul de cumpărări cheltuieli care nu sunt deductibile din punct de vedere fiscal, deducând și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, în condițiile în care documentele care au stat la baza înregistrărilor nu îndeplineau calitatea de document justificativ, precum și achizițiile de diferite bunuri și servicii, prevăzute în anexele 15 și 21 la raportul de inspecție fiscală, nu au legatură cu activitatea autorizată.

Prin contestația formulată Activitatea independentă "X" consideră ca cheltuielile cu convorbirile telefonice sunt cheltuieli aferent activității și TVA deductibil, dar fără să facă dovada prin facturi fiscale, contracte, ca acestea sunt emise pentru activitatea independentă. Cu privire la bonurile fiscale pentru combustibil, contestatorul recunoaște că documentele de transport nu au fost întocmite corect, precizând că există o serie de documente care justifică transportul, dar fără să depune dovezi în acest sens.

Având în vedere faptul că prin contestația introdusă, contribuabilul susținea că achizițiile și cheltuielile neacceptate de organul de control sunt aferente activității și există o serie de documente justificative, în exercitarea rolului activ, organul de soluționare a contestației, prin adresa nr. .../AD/2008, a solicitat contestatorului completarea acesteia cu motivele de fapt și de drept precum și depunerea dovezilor pe care se întemeiază.

Contestatorul, Al X, la solicitările de mai sus, a depus precizări, înregistrate la DGFP Harghita sub nr. .../2008, însă nu a făcut nici o referire la elemente solicitate cu privire la forma și conținutul contestației, cum ar fi: suma totală contestată, individualizată pe feluri de impozite, taxe și accesorii, motivele de drept, nedepunând nici dovezi pe care se întemeiază contestația.

În drept, regulile generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, pe anii 2004, 2005, sunt prevăzute de art. 49, respectiv art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu prevederi asemănătoare, potrivit 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, ...”

(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 21 (recunoscută de contribuabilă prin semnătură), 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 cazul de speță, simpla achiziționare a combustibilului pe baza bonurilor fiscale fără ca acestea să conțină elementele obligatorii conform reglementărilor legale, nu pot fi considerate ca cheltuieli 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.

În ce privește calitatea de document justificativ a bonului fiscal, aceasta, până la 31.12.2005, a fost reglementată de Ordinul MF. nr.903 din 21 iunie 2000, care la art.2(1), precizează:

„(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: **denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului**, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând ștampila unității.”, iar de la 01.01.2006 sunt aplicabile prevederile Ordinului MFP Nr. 1714 din 14 noiembrie 2005, care precizează:

„(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casă. Fac excepție de la această regulă, în sensul că **stau la baza înregistrărilor în contabilitate a cheltuielilor**, următoarele documente:

a) **bonul fiscal** emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, cu modificările ulterioare, utilizat pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată aferente carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității, **dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului; [...]**

d) **bonul fiscal** emis conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999, republicată, cu modificările ulterioare, a cărei valoare totală este de **până la suma de 100 lei (RON) inclusiv, dacă este ștampilat și are înscrise denumirea cumpărătorului, codul unic de înregistrare al acestuia sau codul numeric, în cazul persoanelor fizice care desfășoară activități independente.**”

Din documentele aflate în dosarul cauzei, raportul de inspecție fiscală se rezultă ca contribuabilul a înregistrat în registrul de evidență, ca cheltuieli deductibile, contravaloarea carburanților achiziționate pe baza de bonuri fiscale care nu conțineau elementele obligatorii ca să fie considerate documente justificative și nici consumul de carburanți nefiind justificat pe baza de documente, prin care să demonstreze că s-au efectuat transporturi sau deplasări în interesul activității.

Referitor la cheltuielile cu convorbirile telefonice, care constă din mai multe abonamente telefonice cu Orange și achiziționarea mai multor telefoane, s-a stabilit că activitatea independentă nu a putut justifica aceste cheltuieli cu documente justificative întocmite pe numele A.I., cum ar fi facturi fiscale, chitanțe, contracte.

Nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației nici susținerea contribuabilului referitor la calculul cheltuielilor cu amortismntul mijloacelor de transport, având în vedere că aceste cheltuieli

au fost luate in considerare de organele fiscale la calculul venitului impozabil, inclusiv pe anul 2006, când contribuabilul nu a înregistrat cheltuieli cu amortismente, neînțelegerea provine dintr-o formulare greșită în cuprinsul raportului de inspecție fiscală, însă care nu a influențat suma obligațiilor de plată.

În ce privește taxa pe valoarea adăugată:

În drept, în ce privește deductibilitatea taxei pe valoarea adăugată până la data de 31.12.2006 au fost incidente prevederile art. 145 alin. (3) și (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, potrivit căroră *“Dacă bunurile și serviciile achiziționate sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă:*

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

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

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

Începând cu data de 01.01.2007, art. 145 are următorul cuprins:

[...]

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;...[...]”

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

„(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155](#) alin. (5);”

Din articolele de lege mai sus menționate se rezultă condiții cumulative pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, cum s-a menționat și la deductibilitatea cheltuielilor la calculul venitului impozabil, adică documentele justificative trebuind să conțină toate elementele completate în mod corect, altfel nu au calitatea de documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere.

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

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

În concluzie, având în vedere cele prezentate anterior, se reține că documentele prezentate de activitatea independentă la inspecția fiscală nu pot fi calificate ca documente justificative pentru acordarea dreptului de deducere a respectivelor cheltuieli, precum și a taxei pe valoarea adăugată aferente, nedepunând documente justificative nici în urma solicitării organului de soluționare a contestației care să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, precum și faptul că argumentele aduse de contestatarul nu schimbă situația de fapt constatată de organele de inspecție fiscală **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma totală de ... lei reprezentând ... lei impozit pe venit cu ... lei majorări de întârziere aferente și ... lei taxa pe valoarea adăugată cu ... lei majorări de întârziere aferente.**

Nu poate fi luată în considerare în soluționarea favorabilă a contestației solicitarea contribuabilului referitor la acceptarea ca venit a sumei confiscate, având în vedere că în acest sens s-a pronunțat instanța judecătorească, organul de soluționare a contestației neavând competența materială, iar în ce privește TVA aferent sumei confiscate, se precizează că TVA a fost calculat de A.I. X și încasat de la cumpărători, fiind confiscat

numai suma de ... lei din încasările totale de ... lei, diferența de ... lei reprezintă TVA datorat bugetului de stat, care nu trebuia confiscat având în vedere că este un impozit indirect și conform art. 150 alin. 3 din Codul fiscal **„Orice persoană care înscrie taxa pe o factură sau în orice alt document care servește ca factură este obligată la plata acesteia.”**

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 48, 145 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, coroborat cu art. 209, art. 213 și art. 216 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se:

DECIDE

Respingerea ca neîntemeiată contestației formulată de Activitatea independentă "X" pentru **suma totală de ... lei**, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit pe anii 2004 - 2005;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxa pe valoarea adăugată;
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

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

DIRECTOR EXECUTIV