



DECIZIA nr. 62 din 2010

privind soluționarea contestației formulate de

Î.I. XY,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita
sub nr.../2010

Direcția Generală a Finanțelor Publice Harghita a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul de Inspecție Fiscală – Persoane fizice 1, prin adresa nr.../2010, asupra contestației formulate de **Î.I. XY – RO ..**, cu sediul în Județul Harghita.

Contestația a fost formulată împotriva deciziilor de impunere nr. .../2010 și nr.../2010, emise de Activitatea de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală – Persoane Fizice 1. Obligații fiscale de plată stabilite în total sunt în sumă de ... lei, din care întreprinzătorul contestă suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei impozit pe venit;
- ... lei majorări de întârziere aferente impozitului pe venit;
- ... lei taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA.

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. Î.I. XY, prin contestația depusă la Activitatea de Inspecție Fiscală, înregistrată sub nr.../2010, solicită anularea parțială a actului contestat, invocând următoarele motive:

Întreprinderea individuală a fost înregistrată prima dată pe baza Legii 300/2004 la adresa, str. B . Având în vedere faptul că în marea majoritate a perioadei, a efectuat serviciul la această adresa, și la domiciliul din C nu stătea nimeni, numai contestatarul după orele 19, din această cauză abonamentul pe telefon a fost încheiat pe această adresă, datorită adresei declarate. În cursul

timpului nu a fost modificat acest contract, convorbirile au fost efectuate strict în interesul activității independente.

Contestatarul în perioada controlată a efectuat servicii pentru S.C. Z S.R.L, S.C. W S.R.L. și S.C. Q S.A. În continuare subliniază faptul că pe baza contractului de prestări servicii nr./2007 încheiat cu S.C.Q S.A. efectuează servicii de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului. Beneficiarul are mai multe depozite în țară, printre care a efectuat servicii la sediu, la Oradea, Timișoara, Miercurea-Ciuc, Vlăhița și momentan în Sighișoara, nu cum relatează agentul constator, după cum toate activitățile s-au desfășurat la sediul beneficiarului. Deplasările către aceste locuri de efectuare a serviciului s-a făcut pe cheltuiala întreprinderii individuale cu autovehiculul înmatriculat pe A.I. XY, beneficiarul neasigurând cheltuiala de transport și nici de telefon, neexistând facturi emise sau decontări în acest sens către beneficiar. De asemenea a efectuat deplasări la clienții beneficiarului la care trebuia să transporte marfa. În acest sens s-a întocmit delegație specială, foaie de transport care este înregistrat în contabilitatea activității.

Având în vedere prevederile art. 145 alin. 2 din Legea nr. 571/2003 cu modificările ulterioare, conform căreia „Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

- a) operațiuni taxabile",

contestatarul consideră ca deducerea TVA a fost efectuat conform normelor aflate în vigoare în perioada respectivă.

Pe linie de impozit de venit în urma inspecției s-a stabilit o obligație fiscală/accesorii de plată (impozit pe venit și majorări de întârziere) în valoare totală de ... lei, din care contestă suma de ... lei și majorările aferente în sumă de ... lei (în total ... lei).

Contestatarul nu este de acord cu diminuarea bazei impozabile cu cheltuielile efectuate cu autovehiculul de proprietate activitate independentă în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea combustibilului consumat în interesul activității independente, având în vedere faptul că la dosar sunt și au fost întocmite delegații, foi de parcurs cu distanța aferentă, precum și bonuri de combustibil ștampilate și menționate pentru numărul de înmatriculare a autovehiculului aflat în proprietatea activității independente.

Întreprinzătorul menționează ca deplasările respective au fost făcute la punctele de lucru și la clienții beneficiarului, pentru transport marfă sau alte obligații de serviciu.

Contestatarul consideră, că este neîntemeiată abordarea agentului fiscal, în privința caracterizării persoanei ca nevorbitor de limba română și nici faptul că a alimentat numai la LUKOIL Odorheiu-Secuiesc.

De asemenea, nu este de acord cu diminuarea bazei impozabile cu cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice efectuat în interesul afacerii, având în vedere faptul că facturile au fost emise pe numele activității independente, numai adresa de corespondență a fost stabilit de către contestatar: pe strada B, așa cum a motivat și în alineatele precedente.

Î.I. XY, de asemenea menționează faptul că nu a procedat la calcularea și înregistrarea ca cheltuială a diurnelor zilnice aferente deplasărilor la care avea dreptul datorită faptului că durata serviciilor efectuate depășea 12 ore zilnice, tocmai pentru a nu încărca cheltuielile în așa natură ca să aibă pierdere. Aceste sume pe nivel de 3 ani ar însemna ... lei ca cheltuială deductibilă.

Subliniază că așa cum rezultă din prevederile art.48 alin.4 lit.a din Codul fiscal cheltuielile aferente trebuie efectuate în scopul realizării venitului, dar nefiind condiționată de realizarea efectivă a venitului.

Având în vedere cele mai sus, contestatarul consideră că contestația este întemeiată, solicitând să fie luate măsurile ce se impun, conform petiului contestației.

În drept, întemeiează contestația pe prev. art. 205 și următoarele din Codul de procedură fiscală.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../2010, care a stat la baza emiterii Deciziilor de impunere nr.../2010 și nr.../2010, organele de inspecție fiscală din cadrul Activității de Inspecție Fiscală, Serviciul Inspecție Fiscală - Persoane Fizice, au constatat următoarele:

În legătură cu taxa pe valoare adăugată

Perioada verificată: 01.01.2007 - 31.12.2009

Referitor la TVA colectat s-a constatat că toate veniturile au fost înregistrate corect în Jurnalul pentru vânzări.

Referitor la TVA deductibil s-au constatat următoarele deficiențe:

- contribuabilul a dedus TVA aferent achiziționării de combustibil în suma de ... lei, cu ... lei baza impozabilă, și TVA în sumă de ... lei cu baza impozabilă de ... lei reprezentând convorbiri telefonice, în condițiile în care conform contractului nr.../2007 încheiat cu SC Q SA din, (Anexa nr.9) beneficiarul se obligă să suporte cheltuielile de deplasare ale contribuabilului, efectuate în interesul beneficiarului, precum și accesul la telefon mobil și fix. De asemenea facturile telefonice sunt emise pe adresa Str. B, adresa fiind a firmei SC Q SA, iar contribuabilul conform certificatului de înregistrare de la data de 01.01.2007 figurează cu sediul profesional în satul C,. Contribuabilul are venituri înregistrate

doar pe baza acestui contract, neexistând și alte încasări de la alte persoane fizice sau juridice.

- în anul 2007, contribuabilul deduce TVA în valoare de ... lei, baza impozabilă ... lei, reprezentând reparații mașină, comanda-deviz fiind făcută pentru autovehiculul Opel Vectra, contribuabilul prezentând un contract de vânzare cumpărare pentru un autovehicul marca Dacia, precum și cartea de identitate a vehiculului înmatriculat pe A.I.XY, respectiv Dacia berlina. (anexa nr.11)

- în anul 2008, trimestrul II, contribuabilul deduce eronat TVA în sumă de ... lei, suma de ... lei va fi inclusă la TVA neacceptat la deducere; (anexa nr. 14)

- în anul 2009, contribuabilul deduce TVA în valoare de ... lei, baza impozabilă ... lei, reprezentând reparații mașină, comandă-deviz fiind făcută pentru autovehiculul Opel Astra, contribuabilul prezentând un contract de vânzare cumpărare pentru un autovehicul Marca Dacia, precum și cartea de identitate a vehiculului înmatriculat pe A.I.XY, respectiv Dacia berlina. (anexa nr.11)

- contribuabilul deduce TVA în valoare de ... lei, baza impozabilă, ... lei, reprezentând achiziționare obiecte de inventar (boiler, radiatoare), contribuabilul prezentând un contract de comodat pentru o suprafață de 40 mp din totalul de 100 mp., în consecință se va accepta la deducere TVA în sumă de ... lei, baza impozabilă ... lei.

Organul de inspecție menționează că contribuabilul a prezentat la începutul inspecției fiscale contractul în original cu SC Q SA, în care se stipulează la cap.IV, punctul 4.2 lit.c) și d) că beneficiarul suportă cheltuielile de deplasare și asigură accesul contribuabilului la telefon fix și mobil. În urma discuției cu contribuabilul prin care i s-a adus la cunoștință faptul ca cheltuielile menționate mai sus nu pot fi acceptate la deducere, deoarece conform contractului prezentat au fost decontate de firma SC Q SA, acesta a prezentat un alt contract cu firma sus menționată prin care au fost înlăturate punctete c) și d) din cap IV, punctul 4.2. (anexa nr.9). Conform contractului nr. ../2007 rezultă ca SC Q SA a încheiat cu A.I XY (actuala Î.I.XY) un contract de prestări servicii, care se completează cu anexa 1, în care se detaliază explicit serviciile prestate de contribuabil și anexa 2 în care se stabilește tariful pentru serviciile prestate de contribuabil.

Chiar dacă contribuabilul nu a prezentat anexa 1, din actele adiționale încheiate la Contractul nr../2007, respectiv actul adițional nr.1, încheiat la data de 02.04.2007 și actul adițional nr.1, încheiat la data de 01.02.2008, care modifică anexa 1, rezultă în mod explicit ca activitatea prestată de contribuabil este cea de vânzare în magazinul Odorheiu-Secuiesc. De asemenea în aceste acte adiționale sunt specificați și indicatorii de performanță pentru activitatea de vânzare.

Având în vedere că activitatea stabilită în contract era de vânzare întrun magazin din Odorheiu-Secuiesc, deplasările efectuate în alte localități din

România nu au fost necesare pentru a executa prevederile din contract, iar contribuabilul neînregistrând și alte venituri în afară de contractul sus menționat cheltuielile efectuate nu sunt aferente operațiunilor taxabile, neîndeplinind condițiile de exercitare a dreptului de deducere.

În concluzie, în urma inspecției fiscale s-a stabilit **TVA suplimentar de plată** în sumă de ... lei și **majorări de întârziere** în sumă de ... lei, pentru care s-a emis decizia de impunere nr. ../2010.

În legătură cu impozitul pe venit

Perioada verificată: 01.01.2006 - 31.12.2008

În urma verificării modului de determinare a venitului net impozabil, precum și a documentelor justificative care au stat la baza înregistrării cheltuielilor în Registrul jurnal de încasări și plăți, organul de inspecție fiscală a constatat că contribuabilul a efectuat cheltuieli aferente veniturilor pe baza contractelor încheiate cu SC W SRL în anul 2006 și SC Q SA în anii 2007 și 2008.

Conform contractelor nr../2006 și nr../2007 rezultă ca SC W SRL și SC Q SA a încheiat cu A.I XY (actuala Î.I.XY) un contract de prestări servicii, care se completează cu anexa 1. în care se detaliază explicit serviciile prestate de contribuabil și anexa 2 în care se stabilește tariful pentru serviciile prestate de contribuabil. Contribuabilul nu a prezentat anexele 1 ale contractelor menționate, eludând în mod intenționat obligația de a le prezenta. Totuși din actele adiționale încheiate la Contractul nr../2007, respectiv actul adițional nr.1, încheiat la data de 02.04.2007 și actul adițional nr.1, încheiat la data de 01.02.2008, care modifică anexa 1, rezultă în mod explicit că activitatea prestată de contribuabil este cea de vânzare în magazinul Odorheiu-Secuiesc. De asemenea în contractul încheiat cu SC W SRL și în acte adiționale ale contractului încheiat cu SC Q SA sunt specificați și indicatorii de performanță pentru activitatea de vânzare.

Conform explicației contribuabilului cu privire la serviciile prestate pentru SC W SRL și SC Q SA, acesta declară că a prestat activitatea de marketing, agent vânzări și preluare de comenzi, dar nu a putut face dovada afirmațiilor sale, în contract nespecificându-se acest lucru. Contribuabilul neputând să indice nici o persoană cu care acesta ar fi stabilit vreun contact, există suspiciuni cu privire la veridicitatea deplasărilor în interes de serviciu ale contribuabilului. De altfel el a declarat că în data de 31.12.2006-01.01.2007, se afla la București pentru revelion, deși a prezentat ordin de deplasare în interes de serviciu ștampilat, observându-se clar intenția contribuabilului de a micșora veniturile prin înregistrarea de cheltuieli fictive. De asemenea toate bonurile de benzina sunt în exclusivitate de la stația Lukoil din Odorheiu-Secuiesc, care se află la 50 metri distanță de SC Q SA unde contribuabilul își desfășoară

activitatea. Aceste bonuri au valori cuprinse între 100-150 lei insuficiente pentru deplasări dus-întors pe rute de 700-800 km, deoarece conform datelor tehnice ale autoturismului Dacia Berlina acesta are un rezervor cu capacitate maximă de 48 litri (anexa nr.10). Verificându-se corelația bon de benzină-ordin de deplasare, rezultă că contribuabilul nu a alimentat niciodată, nici la întoarcerea din deplasare, nici la plecarea în deplasare (xerocopii Jurnal pentru cumpărări, ordine deplasare, bonuri de benzină), rezervorul la capacitate maximă, ci doar 30-35 litri, sau chiar mai puțin, cu care acesta a parcurs distanțele menționate, fără a alimenta și în alte stații în afară de Odorheiu-Secuiesc. Ori conform HOT. 1860/2006 unde consumul se calculează la 7,5 l/100 km, fără a lua în considerare și deplasările în mediu urban, unde consumul este mai mare, rezultă că la 700-800 km ar fi fost necesară o cantitate de 53-60 litri de benzină, de unde rezultă că bonurile de benzină nu acoperă traseele declarate de contribuabil.

În consecință pentru considerentele menționate mai sus, organul de inspecție fiscală nu poate accepta la deducere cheltuielile aferente consumului de combustibil în valoare de ... lei astfel: în anul 2006 valoarea cheltuielilor aferente consumului de combustibil sunt în suma de ... lei, în anul 2007 – ... lei și în anul fiscal 2008 era de ... lei.

Față de cele constatate și menționate mai sus s-au mai înregistrat următoarele deficiente:

Anul 2006 - se deduce suma de ... lei, contravaloare convorbiri telefonice. Cheltuieli neacceptate la deducere, deoarece facturile sunt emise pe adresa Strada B, sediul firmei SC Q SA, contribuabilul figurând cu sediul în D.

Anul 2007 - se deduce suma de ... lei contravaloare convorbiri telefonice, dar facturile emise sunt pe adresa B, sediul firmei SC Q SA, contribuabilul figurând cu sediul în D, iar în primul contract prezentat se menționează că cheltuielile cu telefonul sunt suportate de către firma SC Q SA. Contribuabilul deduce suma de ... lei, reprezentând reparații mașină, comandă-deviz fiind făcută pentru autovehiculul Opel Vectra, contribuabilul prezentând un contract de vânzare cumpărare pentru un autovehicul marca Dacia, precum și cartea de identitate a vehiculului înmatriculat pe A.I.XY, un autoturism marca Dacia berlina (anexa nr.11)

Anul 2008 - se deduce suma de ... lei, contravaloare convorbiri telefonice, cheltuieli neacceptate la deducere, facturile fiind emise pe adresa strada B, sediul profesional al contribuabilului fiind în sat C.

În consecință, în urma inspecției fiscale s-a stabilit **impozit pe venit în plus** în sumă de ... lei și **majorări de întârziere** în sumă de ... lei, pentru care s-a emis decizia de impunere nr. ./2010.

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:

În legătură cu impozitul pe venit în sumă de ... lei și taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei, sume contestate din cele stabilite suplimentar, cauza supusă soluționării este dacă organul de inspecție fiscală în mod legal nu a acceptat la deducere cheltuielile cu carburanții auto și convorbirile telefonice, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă acestor cheltuieli, pe motivul, ca acestea nu sunt efectuate în interesul activității, în condițiile în care contestatarul susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat aceste cheltuieli ca nedeductibile.

În fapt, organul de inspecție fiscală la determinarea venitului impozabil pe anii 2006 – 2008 a considerat ca nedeductibile cheltuielile cu combustibilul și convorbirile telefonice, pe motiv că, potrivit contractului de prestări servicii încheiat de A.I. XY cu SC Q SA, prezentat la începutul inspecției fiscale, cap.IV, punctul 4.2 lit.c) și d) (conform unui contract prezentat ulterior fiind eliminat lit.c) și d) din cap.IV), beneficiarul suportă cheltuielile de deplasare și asigură accesul prestatorului la telefon fix și mobil, aceste cheltuieli conform contractului inițial prezentat fiind decontate de firma SC Q SA.

Organul de inspecție fiscală mai precizează că activitatea stabilită în contract era de vânzare întrun magazin din Odorheiu-Secuiesc, nefiind necesare deplasări în alte localități pentru a executa prevederile din contract, iar cu privire la contravaloare convorbirilor telefonice se precizează, că facturile sunt emise pe adresa strada B, iar sediul profesional al contribuabilului este în sat C.

Organul de inspecție fiscală nu a acceptat la deducere nici taxa pe valoarea adăugată aferentă cheltuielilor cu combustibilul și cu convorbirile telefonice efectuate de contribuabil în anii 2007 – 2009.

A.I. XY față de cele stabilite de inspecția fiscală susține că, în perioada controlată, a efectuat servicii pentru grupul de firme Z de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului, acestea având mai multe depozite în țară, printre care a efectuat servicii la sediu, la Oradea, Timișoara, Miercurea-Ciuc, Vlăhița și momentan în Sighișoara și nu cum relatează agentul constator, după cum toate activitățile s-au desfășurat la sediul beneficiarului. Deplasările către aceste locuri de efectuare a serviciului s-a făcut pe cheltuiala întreprinderii individuale cu autovehiculul înmatriculat pe A.I. XY, beneficiarul neasigurând cheltuiala de transport și nici de telefon.

Contestatarul consideră, că este neîntemeiată abordarea organului de control, în privința caracterizării persoanei ca nevorbitor de limba română și nici faptul că a alimentat numai la LUKOIL Odorheiu-Secuiesc.

De asemenea, nu este de acord cu neacceptarea contravalorii a convorbirilor telefonice efectuat în interesul afacerii, având în vedere faptul că facturile au fost emise pe numele activității independente, numai adresa de corespondență a fost stabilit pe strada B.

Din analiza documentelor aflate în dosarul cauzei și din argumentele invocate de contestatar și organul de inspecție fiscală se reține două situații de fapt diferite, respectiv organul de inspecție fiscală stabilește că activitatea desfășurată era de vânzare întrun magazin din Odorheiu-Secuiesc, nefiind necesare deplasări în alte localități pentru a executa prevederile din contract, iar cu privire la contravaloare convorbirilor telefonice se precizează, că facturile sunt emise pe adresa strada B, iar sediul profesional al contribuabilului este în sat C. Pe de altă parte A.I. XY susține, că conform contractelor încheiate cu grupul de firme Z a avut activitate de gestionare la sediul și punctele de lucru ale beneficiarului pe teritoriul țării, iar toate cheltuielile de deplasare, transport și cu convorbiri telefonice sunt suportate de activitatea independentă, acestea nefiind decontate de beneficiar.

Având în vedere cele arătate, precum și faptul, că în cadrul inspecției fiscale nu s-a făcut control încrucișat la grupul de firme Z pentru lămurirea aspectelor cu privire la condițiile și derularea contractelor în cauză, organul de soluționare a contestației nu poate să se pronunțe asupra situației de fapt fiscale. Pentru clarificarea și stabilirea situației reale este necesară o analiză mai detaliată.

În drept, în temeiul art.216 alin.(3) din Ordonanța Guvernului nr.92/003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”,

se vor desființa deciziile de impunere nr. ../2010 pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și nr. ../2010 pentru impozitul pe venit în sumă de ... lei (în limita sesizării), urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actele de control contestate, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziilor de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

Referitor la majorările de întârziere aferente obligațiilor fiscale contestate, având în vedere prevederile art. 47 (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform căreia *„Desființarea totală sau parțială, potrivit legii, a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale principale atrage desființarea totală sau parțială a actelor administrative prin care s-au stabilit creanțe fiscale accesorii aferente creanțelor fiscale principale anulate, chiar dacă acestea au devenit definitive în sistemul căilor administrative de atac”*, precum și principiul de drept **“accesorium sequitur principalem”**, se vor desființa deciziile de impunere nr. ../2010 și nr. ../2010 și pentru majorările de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de ... lei și impozitului pe venit în sumă 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

Desființarea parțială a deciziilor de impunere nr. ../2010 și nr. ../2010, 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 taxă pe valoarea adăugată
- ... lei majorări de întârziere aferente TVA,

urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a întocmit actele de control contestate, să reanalizeze situația de fapt pentru aceeași perioadă și pentru aceleași operațiuni care au făcut obiectul deciziilor de impunere contestate, în sensul celor reținute în prezenta decizie.

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

DIRECTOR EXECUTIV,