

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Biroul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 138 din 21 august 2009

Cu adresa nr./....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr./....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul D.G.F.P. Prahova a inaintat dosarul contestatiei formulata de **Î. I.** din, Jud. Prahova, impotriva **Deciziei de impunere privind obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din2009** si **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din2009**, intocmite de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova.

Deciziile de impunere nr./.....2009 au avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de2009 si inregistrat la organul fiscal sub nr./.....2009.

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei - majorari si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - DI. sustine urmatoarele:

"[...] 1. In perioada2005-.....2005, organele de control au stabilit cheltuieli nedeductibile la stabilirea venitului net reprezentand cheltuieli cu carburantul in suma de lei pentru un autoturism ce nu apratine patrimoniului PF si TVA aferent in suma de lei cu mentiunea ca nu au fost prezentate documente din care sa rezulte cedarea dreptului de folosinta in interesul afacerii a unui mijloc de transport.

Consider ca eronat s-a retinut incadrarea prevederilor art.48 alin(7) lit.a) si alin(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 - Codul fiscal, deoarece cheltuielile cu carburantul au fost <efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente> (bonuri carburant) si nu au fost <utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale>.

Aceasta se demonstreaza prin faptul ca pe toate facturile acceptate ca fiind in legatura cu activitatea economica desfasurata din perioada2005-.....2005, este mentionat numarul de inmatriculare al autoturismului [...].

2. Cu privire la TVA colectata in perioada2005-.....2009 organul de control a stabilit o diferenta totala de lei si TVA colectat pentru bunuri considerate ca nu au legatura cu activitatea economica desfasurata.

Eronat s-a considerat ca diferenta de lei reprezinta TVA aferent materialelor in valoare totala de lei, reprezinta materiale de constructii si diverse materiale de intretinere, inregistrate in perioada 2005-..... 2008 si utilizate in alt scop decat in folosul operatiunilor taxabile. [...]

Consider ca in conformitate cu prevederile art.145 si 146 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal trebuia sa mi se acorde dreptul de deducere al sumei de lei TVA, aceasta suma rezultand din operatiuni taxabile de TVA si indeplinind conditiile care dau drept de deducere. [...]

Pentru exercitiul financiar 2005, au fost declarate venituri in suma de lei. Desi incasarile efective au fost de lei, diferenta de lei reprezentand venituri facturate de SC N SRL si neincasate pana in prezent, asa cum este prezentat si in anexa nr.4 la Raportul de inspectie fiscala [...] Nu s-a retinut pentru a se scadea din venitul brut acest aspect, fapt care a dus la calculul unei pierderi fiscale mai mici cu suma de lei.

De asemenea in calculul prezentat la anexa 7 [...] au fost considerate materiale de constructie toate materialele consumabile din anexa 3.1 la RIF, desi in totalul de luat in calcul de organele de control se regasesc alaturi de materialele de constructie si materialele de intretinere, consumabile, materiale de protectia muncii, obiecte de inventar de mica valoare introduse direct pe cheltuieli etc, au fost deductibile fiscal asa cum au considerat de fapt si organele de control, mentionand acest aspect in RIF si nefacand vreo mentiune la o anumita factura sau anumite materiale care sunt cheltuieli peste normele admise. [...]

Prin cele constatate organele de control au diminuat eronat pierderea fiscala a anului 2005 cu suma de lei.

Pentru exercitiul financiar 2006 organele de control au retinut ca suma de lei reprezentand cheltuieli cu utilitatile in procent determinat de 1/3 din totalul cheltuielilor efectuate cu utilitatile in anul 2006 sunt nedeductibile fiscal la stabilirea veniturii nete in conformitate cu prevederile art.48, alin.(4) lit.a) [...] coroborat cu alin(7) lit.a) [...].

Nu s-a tinut cont de catre organele de control de existenta declaratiei notariale autentificata sub nr...../.....1999, incheiata intre, proprietara a imobilului si intreprinzator prin care se stabileste sediul PF in apartamentul situat in Municipiul, str..... nr....., bl..... sc..... et..... ap..... Consideram ca suma dedusa de lei reprezentand 1/3 din totalul cheltuielilor cu utilitatile, este reala existand documente de justificare (chitante de intretinere, energie electrica, gaze) sediul PF functionand in apartamentul mai sus mentionat pus la dispozitie.

De asemenea organele de control au considerat eronat ca materialele consumabile din anexa nr.3.2 privind situatia cheltuielilor inregistrate in perioada-.....2006 in suma de lei reprezinta materiale de constructii care nu au fost justificate pentru operatiunile impozabile efectuate. [...]. Prin neluarea in calcul a tuturor materialelor consumabile, s-a retinut ca fiind nedeductibile materiale in suma de lei.

Aceiasi situatie prin care au fost considerate materiale de constructie toate materialele consumabile s-a mentinut si pentru anul 2007, prin aceasta eroare stabilindu-se cheltuieli nedeductibile cu materialele de constructii in suma de lei. [...].

Pentru anul 2008 s-au stabilit cheltuieli nedeductibile in suma de lei fata de cheltuielile declarate in suma de lei. Si in acest an aceasta suma a fost scazuta considerandu-se ca reprezinta materiale de constructie nejustificate prin situatiile de lucrari prezentate [...].

Consider ca suma totala de lei a fost stabilita ca fiind nedeductibila fara a se tine cont de prevederile art.21 din Legea nr.571/2003 Codul fiscal. [...].”

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala Prahova la P.F. (Î.I.) din, s-au mentionat urmatoarele:

“[...] **I. T.v.a. deductibila** [...]

Fata de TVA deductibila inregistrata de P.F. in suma de lei, la control a fost stabilita TVA deductibila in suma de lei cu o diferenta in suma de lei (anexa nr.2)

Diferenta de lei reprezinta tva dedusa de contribuabil pentru cheltuieli cu carburantii auto, inregistrate in anul 2005, stabilite la control ca nedeductibile atat la calculul veniturii nete cat si la TVA - anexa nr.5, deoarece in perioada in care s-a exercitat dreptul de deducere contribuabilul nu detinea in patrimoniu niciun mijloc de transport si nu a prezentat documente din care sa rezulte cedarea dreptului de folosinta in interesul afacerii a unui mijloc de transport.

In conformitate cu prevederile art.145, alin.3, lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, [...], la control nu s-a acordat dreptul de deducere pentru TVA in suma de lei. [...]

1.2 T.v.a. colectata [...]

Fata de TVA colectata inregistrata in jurnalul de vanzari in suma de lei si inregistrata in deconturile depuse la organul fiscal teritorial, urmare verificarii a rezultat TVA colectata de lei, cu lei mai mult (anexa nr.7).

Diferenta de lei reprezinta TVA colectata suplimentar la control, pentru bunuri care au fost utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, operatiuni care, potrivit prevederilor art.128 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, sunt considerate livrari de bunuri, efectuate cu plata.

Suma de lei reprezinta TVA colectata aferenta materialelor in valoare totala de lei, reprezentand materiale de constructii si diverse materiale de intretinere, inregistrate in perioada 2005 - 2008, care au fost utilizate in alt scop decat in folosul operatiunilor taxabile [...].

In consecinta, in conformitate cu prevederile art.128 alin.(4) lit.a), art.134 si art.137, alin.1, lit.d pentru suma de lei s-a calculat TVA colectata suplimentar in suma de lei (..... x 19%). [...]

1.3. T.v.a. de rambursat / de plata [...]

Urmare controlului si constatarilor facute la TVA deductibila si TVA colectata, fata de TVA de rambursat inregistrata la2009 de P.F. in suma de lei (anexa nr.2), la control a fost stabilita TVA de plata in suma de lei, cu lei suplimentar.

Pentru diferenta suplimentara de plata in suma de lei, stabilita la control, au fost calculate conform art.119, alin.(1), din O.G.nr.92/2003 R, privind Codul de procedura fiscala, cu modificarile si completarile ulterioare, majorari de intarziere si penalitati de intarziere in suma de lei si penalitati de lei [...]

Impozitul pe venit [...]

ANUL 2005 [...]

Urmare verificarii documentelor puse la dispozitie de contribuabil, la control s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de lei, mai putin cu suma de lei, fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in suma de lei, astfel:

- lei (cu TVA aferenta dedusa in suma de lei), reprezinta cheltuieli cu carburantul (anexa nr.5), pentru un autoturism ce nu apartine patrimoniului P.F. si pentru care nu detine contract de inchiriere sau comodat. La control suma a fost considerata nedeductibila la stabilirea venitului net in conformitate cu prevederile art.48, alin 7, lit.a) si art.48, alin.4, lit.a din Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare;

- lei reprezinta cheltuieli cu materialele de constructii care nu au fost justificate pentru operatiunile impozabile efectuate. Urmare verificarii modului de reflectare a cheltuielilor cu materialele directe, comune si generale in situatiile de lucrari s-a retinut ca fata de materialele decontate si incluse in opera de lei, contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu materialele de constructii de lei, cu lei mai mult [...]

Fata de cele constatate la control, s-a procedat la calcularea venitului net aferent anului 2005, astfel: [...]

- pierdere fiscala = lei;*
- pierdere stabilita de contribuabil = lei;*
- diminuare pierdere fiscala in 2005 = lei.*

ANUL 2006 [...]

Urmare verificarii documentelor puse la dispozitie de contribuabil, la control s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de lei, mai putin cu suma de lei, fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in suma de lei, astfel:

- lei, reprezinta cheltuieli cu utilitatile determinate, conform explicatiilor verbale, intr-un procent considerat de contribuabil ca acceptabil, fara sa detina vreun document justificativ privind cuantumul acestora sau un contract de inchiriere respectiv comodat, din care sa rezulte suprafata din locuinta pusa la dispozitia afacerii. [...] Aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal la stabilirea venitului net in conformitate cu prevederile art.48, alin.4, lit.a), coroborat cu alin.7, lit.a) din

Legea nr.571/2003 cu modificarile si completarile ulterioare, deoarece nu s-a justificat modul in care aceste costuri au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile;

- lei reprezinta cheltuieli cu materialele de constructii care nu au fost justificate pentru operatiunile impozabile realizate [...]

Fata de cele constatate la control, procedand la calcularea venitului net aferent anului 2006, s-au stabilit urmatoarele: [...]

- pierdere fiscala = lei;
- pierdere de recup. afer. an 2005 = lei;
- pierdere ramasa de recuperat, cumulat = lei; [...].

ANUL 2007 [...]

- pierdere fiscala = lei [...]

ANUL 2008 [...]

Urmare verificarii documentelor puse la dispozitie de contribuabil, la control s-au stabilit cheltuieli deductibile in suma de lei, mai putin cu suma de lei, fata de cheltuielile deductibile declarate de contribuabil in suma de lei, astfel:

Diferenta de lei reprezinta cheltuieli cu materialele de constructii care nu au fost justificate pentru operatiunile impozabile efectuate. [...]

Fata de cele constatate la control, procedand la calcularea venitului net aferent anului 2008, s-au stabilit urmatoarele: [...]

- diferenta de impozit = lei. [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de la P.F. (Î.I.), s-a verificat impozitul datorat pentru veniturile realizate din activitati independente pe anii 2005, 2006, 2007 si 2008, precum si a TVA datorata pe perioada 2005 - 2009.

P.F. (Î.I.) are ca principal obiect de activitate activitati anexe agriculturii, gradinarit peisagistic, iar ca obiect secundar de activitate lucrari de invelitori sarpante si terase la constructii, lucrari de izolatii si protectie anticoroziva, activitati de intretinere si curatare a cladirilor, etc., activitatea fiind desfasurata in baza Autorizatiei nr./.....2004 emisa de Primaria Municipiului

1. Referitor la diferenta de impozit pe venit aferenta anului 2008 in suma de lei, precizam urmatoarele:

* Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de la P.F. (Î.I.), a fost verificat venitul net realizat de contribuabil, respectiv impozitul pe venit datorat pentru perioada 2005 - 2008, in urma careia au fost constatate cheltuieli nedeductibile in suma totala de **..... lei**, contestate integral, din care:

- a) - lei – cheltuieli cu materiale de constructii;
- b) - lei – cheltuieli cu carburantii;
- c) - lei – cheltuieli cu utilitatile.

Precizam ca veniturile realizate de P.F. (Î.I.) se incadreaza in categoria veniturilor din activitati independente, respectiv venituri din lucrari de constructii montaj, izolare termica, hidroizolatii, taieri arbori, etc., asa cum sunt definite la **art.46** “Definirea veniturilor din activitati independente” din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Venitul net din activitatea desfasurata se calculeaza ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii veniturilor, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, conform prevederilor **art.48** din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent cheltuielilor nedeductibile in suma de lei, avand in vedere veniturile si cheltuielile inregistrate de contribuabil in Registrul jurnal de incasari si plati, precum si pierderea fiscala rezultata la inspectia fiscala pentru anii 2005 si 2006, la sfarsitul perioadei controlate, respectiv pentru anul 2008 a rezultat un venit impozabil in suma de lei cu un impozit pe venit aferent in suma de lei, care diminuat cu impozitul pe venit in suma de lei inscris in decizia de impunere anuala emisa de A.F.P.M., a condus la stabilirea unei diferente suplimentare la impozitul pe venit in suma totala de lei.

* Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare:

“Art. 46. - (1) Veniturile din activitati independente cuprind veniturile comerciale, veniturile din profesii libere si veniturile din drepturi de proprietate intelectuala, realizate in mod individual si/sau intr-o forma de asociere, inclusiv din activitati adiacente.

(2) Sunt considerate venituri comerciale veniturile din fapte de comert ale contribuabililor, din prestari de servicii, altele decat cele prevazute la alin. (3), precum si din practicarea unei meserii.

Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51.

(4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003:

“37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizarii venitului, astfel cum rezulta din evidentele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4)-(7) din Codul fiscal.

Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) sa fie efectuate in interesul direct al activitatii;

b) sa corespunda unor cheltuieli efective si sa fie justificate cu documente; [...].”

- O.M.F.P. nr. 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

“43. Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente; [...].”

a) Referitor la cheltuielile in suma de lei reprezentand contravaloare materiale de constructii:

* In urma inspectiei fiscale efectuate la P.F. (Î.I.), organele de control ale A.I.F. Prahova au constatat ca in anii 2005, 2006, 2007 si 2008 contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu materialele in suma de lei, care nu au fost justificate pentru operatiunile impozabile efectuate.

Astfel, urmare verificarii modului de reflectare a cheltuielilor cu materialele directe, comune si generale in situatiile de lucrari, s-a retinut faptul ca fata de materialele decontate

si incluse in opera in suma totala de lei, contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu materialele in suma totala de lei, cu lei mai mult.

In nota explicativa data de contribuabil referitor la acest aspect, se precizeaza urmatoarele: *“Diferentele de materiale sunt reprezentate de resturi de materiale ramase din lucrari, iar in 2005 o mare parte sunt materiale si consumabile de la lucrarea pt. SC SRL. O alta parte din consumabile sunt cele pe care eu le-am considerat investitii sediu deducand din acestea doar 1/3.”*

Fata de datele din evidenta contribuabilului si fata de sustinerile acestuia, organele de inspectie fiscala au considerat ca sunt nedeductibile la calculul venitului impozabil cheltuielile in suma totala de lei, conform prevederilor art.48 alin.(1), alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, din care am citat mai sus.

* P.F. (Î.I.) sustine ca o parte a materialelor de constructii au fost cuprinse in cadrul situatiilor de lucrari efectuate catre S.C. “.....” S.R.L. si neincasate de la aceasta si ele nu pot fi considerate nedeductibile deoarece au fost efectuate in scopul realizarii venitului justificate cu documente.

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus**, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de **..... lei** reprezentand contravaloare materiale, **intrucat**:

- Conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului si justificate prin documente.

Insa contribuabilul nu a prezentat documente care sa justifice utilizarea acestor materiale in scopul realizarii de venituri. In urma verificarilor efectuate, organele de control au constatat ca au fost incluse pe cheltuieli materiale pentru centrala si instalatie termica, obiecte sanitare, etc., ce nu au legatura cu activitatea desfasurata de contribuabil in aceasta perioada, respectiv lucrari de hidroizolatii, zugraveli, spalat geamuri, taiat arbori, etc.

- Conform prevederilor art.48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal, nu sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

Asa cum rezulta si din Nota explicativa data de contribuabil in fata organelor de inspectie fiscala, o parte din materiale a fost utilizata pentru investitiile efectuate la sediu. Insa contribuabilul nu a prezentat niciun document din care sa rezulte care este suprafata pusa la dispozitia sediului activitatii de catre proprietarul apartamentului unde a fost declarat sediu social. De asemenea, nu au fost prezentate documente din care sa rezulte ca materialele au fost utilizate pentru sediu si nu in alta parte. Intrucat sediul social al afacerii a fost declarat in apartamentul proprietate persoana al mamei d-lui, in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat ca materialele au fost utilizate pentru uzul familiei contribuabilului.

In aceasta perioada au fost incluse pe cheltuieli si materiale precum: materiale si obiecte sanitare, electrocasnice, medicamente, care prin specificul lor au fost utilizate in interes personal sau al familiei contribuabilului si nicidecum in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii de venituri.

Din referatul intocmit de organele de inspectie fiscala cu ocazia inaintarii dosarului contestatiei rezulta faptul ca la stabilirea ca nedeductibile a cheltuielilor in suma de lei au fost avute in vedere toate datele inscrise in situatiile de lucrari in baza carora au fost

emise facturile de venituri, precum si datele inscrise in contabilitatea in partida simpla. Pentru materialele si obiectele de inventar precum: rechizite, materiale diverse de intretinere si reparatii, scule si dispozitive, materiale pentru protectia muncii, etc., necesare desfasurarii activitatii, s-a acceptat la control deductibilitatea la calculul venitului impozabil, insa pentru materialele precum: coturi, fittinguri, electrocasnice, medicamente, materiale si obiecte sanitare, etc., pentru care nu au fost prezentate argumente si documente din care sa rezulte participarea lor la realizarea veniturilor, nu s-a acordat deductibilitate fiscala.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **contestatia se va respinge ca neintemeiata**, conform prevederilor art. 48 alin.(4) lit.a) si art. 48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

b) Referitor la cheltuielile in suma de lei reprezentand contravaloare carburanti:

* In urma inspectiei fiscale, organele de control ale A.I.F. Prahova au constatat ca in perioada 2005 - 2005 contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu carburantii in suma totala de lei.

Intrucat in aceasta perioada contribuabilul nu detinea in patrimoniu un mijloc de transport si nici nu a avut contract de inchiriere sau locatie de gestiune pentru un mijloc de transport, cheltuielile cu carburantii in suma totala de lei au fost considerate nedeductibile la calculul venitului impozabil, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

* P.F. (Î.I.) sustine ca aceste cheltuieli au fost efectuate in interesul afacerii, justificat cu facturile de achizitii pe care sunt inscrise numerele de inmatriculare a doua autoturisme.

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de lei reprezentand contravaloare carburanti, intrucat, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, pentru a putea fi deduse, cheltuielile trebuie justificate cu documente ca au fost utilizate in scopul realizarii de venituri.

Insa cheltuielile cu carburantii au fost justificate numai cu bonurile emise de statiile de distributie, fara alte documente, respectiv foi de parcurs, situatii care sa ateste distantele parcurse corelate cu activitatea desfasurata in aceasta perioada. Mai mult, persoana fizica autorizata nu a prezentat un document care sa ateste dreptul de folosinta si conditiile de exploatare a unui mijloc de transport.

Sustinerea contestatorului conform careia *“pe toate facturile acceptate ca fiind in legatura cu activitatea economica desfasurata din perioada2005 -2006, este mentionat numarul de inmatriculare al autoturismului si”* nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei intrucat nu se precizeaza ce materiale au fost achizitionate cu aceste facturi si cum au fost reflectate acestea in lucrarile executate.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **contestatia se va respinge ca neintemeiata**, conform prevederilor art. 48 alin.(4) lit.a) si art. 48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

c) Referitor la cheltuielile in suma de lei reprezentand contravaloare utilitati:

* In urma inspectiei fiscale, organele de control ale A.I.F. Prahova au constatat ca in anul 2006 contribuabilul a inregistrat cheltuieli cu utilitatile in suma totala de lei.

Intrucat contribuabilul nu a prezentat un document justificativ privind quantumul acestor cheltuieli sau un contract de inchiriere ori comodat din care sa rezulte suprafata din locuinta pusa la dispozitia afacerii, cheltuielile cu utilitatile in suma totala de lei au fost considerate nedeductibile la calculul venitului impozabil, conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

* P.F. (Î.I.) sustine ca organele de control nu au tinut cont de existenta declaratiei notariale autentificata sub nr./.....1999 incheiata intre proprietara imobilului si persoana fizica autorizata si se considera ca suma de lei reprezentand 1/3 din totalul cheltuielilor cu utilitatile este reala, existand documente de justificare (chitante de intretinere, energie electrica, gaze), sediul PF functionand in apartamentul pus la dispozitie de o persoana fizica.

* Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod legal organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile in suma totala de lei reprezentand contravaloare utilitati, intrucat:

- Conform Declaratiei autentificata sub nr./.....1999 de catre notarul public din, d-na domiciliata in municipiul, str., nr., bl., sc., ap., declara ca este de acord ca fiul dumneaei -, domiciliat la aceeasi adresa, sa-si stabileasca sediul in calitatea de intreprinzator particular in apartamentul situat la adresa de mai sus.

Aceasta declaratie a fost necesara pentru infiintarea afacerii, intrucat intreprinderile nu pot sa functioneze fara un sediu social declarat.

Pentru justificarea desfasurarii activitatii la sediul social declarat, contribuabilul trebuia sa prezinte un contract de inchiriere sau contract de comodat din care sa rezulte suprafetele puse la dispozitia afacerii de catre proprietarul imobilului, insa aceste documente justificative nu au fost prezentate nici organelor de inspectie fiscala si nici organului de solutionare a contestatiei.

- Contribuabilul sustine ca suma de lei reprezentand cheltuieli cu utilitatile reprezinta "*procent determinat de 1/3 din totalul cheltuielilor efectuate cu utilitatile in anul 2006*", fara a prezenta insa cum a fost determinat procentul de 1/3 si documentele care au stat la baza determinarii acestui procent si implicit a cheltuielilor in suma de lei.

In sustinerea contestatiei sale contribuabilul invoca prevederile art. 21 alin.(3) lit.m) din Codul fiscal. Precizam ca art.21 face parte din Titlul II "*Impozitul pe profit*" din Codul fiscal, prevederile legale aplicabile impozitului pe venit fiind cele cuprinse la titlul III "*Impozitul pe venit*" din Codul fiscal, in cazul de fata fiind aplicate prevederile art. 48 din Codul fiscal. Insa chiar prevederile legale invocate de contribuabil precizeaza ca sunt deductibile cheltuielile de functionare, intretinere si reparatii aferente unui sediu aflat in locuinta personala a unei persoane fizice folosita si in scop personal, doar in limita corespunzatoare suprafetelor puse la dispozitia societatii in baza contractelor incheiate intre parti.

Insa, in cazul de fata, asa cum am aratat mai sus, nu au fost incheiate contracte intre parti, deci cheltuielile cu utilitatile in suma de lei nu sunt deductibile fiscal.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **contestatia se va respinge ca neintemeiata**, conform prevederilor art. 48 alin.(4) lit.a) si art. 48 alin.(7) lit.a) din Codul fiscal.

d) Referitor la veniturile in suma de lei facturate catre S.C. "N" S.R.L. si neincasate de contribuabil:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anul 2005 contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati incasari in suma de lei si a declarat la organul fiscal teritorial venituri in acelasi cuantum de lei, suma ce a fost luata in calcul la stabilirea venitului impozabil pentru anul 2005.

* P.F. (Î.I.) sustine ca pentru anul 2005 au fost declarate venituri in suma de lei, desi incasarile efective au fost de lei, diferenta de lei reprezentand venituri facturate catre S.C. "N" S.R.L. si neincasate pana in prezent. Se solicita scaderea din venitul brut a sumei de lei neincasata si recalcularea pierderii fiscale rezultate la sfarsitul anului 2005.

* **O.M.F.P. nr. 1.040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice** privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil in conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"38. Constituie venit brut venitul incasat in cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada in care au fost efectuate prestatiile. [...]

In relatiile cu persoanele juridice contribuabilii sunt obligati, pentru sumele incasate atat pe baza de chitanta, bon fiscal etc., cat si prin banca, sa intocmeasca factura.

48. Venitul brut cuprinde:

a) sumele incasate si echivalentul in lei al veniturilor in natura din desfasurarea activitatii; [...]

51. Orice suma platita, respectiv incasata, in numerar sau prin banca se va inregistra in mod obligatoriu, cronologic, in Registrul-jurnal de incasari si plati [...]."

* **Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta urmatoarele:**

Conform anexei nr.4.1 la Raportul de inspectie fiscala, precum si referatului intocmit de organele de inspectie fiscala cu ocazia inaintarii dosarului contestatiei, suma de lei facturata de P.F. catre S.C. "N" S.R.L. in anul 2005 nu a fost incasate de contribuabil nici pana la data finalizarii inspectiei fiscale.

Desi, dintr-o eroare contribuabilul a inregistrat in Registrul jurnal de incasari si plati si venitul neincasat in suma de lei, suma declarata de asemenea eronat organului fiscal ca venit brut, totusi suma de lei a fost luata in calcul de organul de inspectie fiscala la stabilirea rezultatului fiscal al anului 2005, cu influenta asupra diferentei de impozit pe venit stabilita suplimentar la control.

Conform prevederilor O.M.F.P. nr. 1.040/2004 mai sus citate, constituie venit brut doar sumele incasate in cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada in care au fost efectuate prestatiile.

Astfel, desi in anul 2005 persoana fizica autorizata a emis factura pentru lucrarile executate firmei "N" S.R.L., totusi nu a prezentat si documente care sa ateste incasarea sumei de lei facturata. La pct. III din Normele metodologice aprobate prin O.M.F.P. nr. 1.040/2004 se precizeaza ca factura fiscala reprezinta "*document pe baza caruia se intocmeste documentul de decontare a produselor si marfurilor livrate, a lucrarilor executate sau a serviciilor prestate*", chitanta reprezentand "*document justificativ de inregistrare in Registrul-jurnal de incasari si plati si in contabilitate*", intomita "[...] pentru fiecare suma incasata [...]."

Fata de cele prezentate mai sus, se accepta sustinerile din contestatie pentru acest capat de cerere si drept urmare venitul brut realizat de contribuabil in anul 2005 este in suma de lei (..... lei venituri inregistrate in registrul jurnal de incasari si plati - lei suma neincasata). Avand in vedere cheltuielile nedeductibile stabilite la inspectia fiscala, precum si cele prezentate in cadrul punctului 1 din prezenta decizie, obligatiile de plata privind impozitul pe venit pe fiecare an in parte sunt urmatoarele:

- anul 2005: - pierdere fiscala stabilita in urma solutionarii contestatiei = lei (..... lei venit brut - lei cheltuieli deductibile), fata de cea stabilita la control de lei.

- anul 2006: - pierdere fiscala stabilita la inspectia fiscala, ca si in urma solutionarii contestatiei = lei

- pierdere ramasa de recuperat cumulat 2005 + 2006 stabilita in urma solutionarii contestatiei = lei (..... lei + lei).

- anul 2007: - venit net stabilit la inspectia fiscala = lei

- pierdere ramasa de recuperat cumulat stabilita in urma solutionarii contestatiei = lei (..... lei pierdere fiscala 2005 si 2006 - lei venit net 2007).

- anul 2008: - venit net stabilit la inspectia fiscala = lei

- venit impozabil stabilit in urma solutionarii contestatiei = lei (..... lei venit net 2008 - lei pierdere fiscala de recuperat), fata de venitul impozabil in suma de lei stabilit la control (+ lei)

- impozit pe venit datorat = lei (..... lei venit impozabil x 16%)

- diferenta impozit pe venit stabilita in urma solutionarii contestatiei = lei (..... lei - lei venit calculat prin decizia anuala emisa de A.F.P.M.).

Concluzionand analiza pe fond a capatului de cerere privind impozitul pe venit, se va admite partial contestatia pentru suma de lei (..... lei diferenta impozit pe venit stabilita suplimentar la inspectia fiscala - lei diferenta impozit pe venit stabilita in urma solutionarii contestatiei) si **se va respinge contestatia ca neintemeiata** pentru suma de lei impozit pe venit aferent anului 2008.

2. Referitor la diferenta TVA de plata in suma de lei si majorarile de intarziere aferente in suma de lei, precizam urmatoarele:

* Verificarea TVA a cuprins perioada 2005 – 2009.

Fata de TVA de rambursat in suma de lei inregistrata de contribuabil la sfarsitul perioadei verificate (.....2009), organele de inspectie fiscala au stabilit TVA de plata in suma de lei, cu o diferenta in suma de lei provenita din diminuarea TVA deductibila stabilita de societate cu suma de lei si majorarea TVA colectata stabilita de societate cu suma de lei.

Pentru diferenta suplimentara de TVA de plata stabilita la inspectia fiscala in suma de lei, au fost calculate majorari de intarziere in suma totala de lei, conform prevederilor art. 119 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare.

a) Referitor la TVA deductibila in suma de lei, precizam urmatoarele:

* Organele de control au constatat ca in perioada 2005 - 2005 contribuabilul a dedus TVA in suma de lei pentru achizitiile de carburanti auto. Intrucat in aceasta perioada contribuabilul nu detinea in patrimoniu niciun mijloc de transport si nu a prezentat contract de inchiriere sau contract de comodat care sa ateste folosirea in interesul afacerii a unui mijloc de transport, pentru TVA deductibila in suma de lei nu s-a acordat drept de deducere, conform prevederilor art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal.

* Contribuabilul sustine ca aceste cheltuieli cu carburantii au fost efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, fiind justificate prin documente

(bonuri carburanti), in sprijinul afirmatiilor sale precizand ca pe toate facturile acceptate la control ca fiind in legatura cu activitatea economica desfasurata in perioada2005 -2005 este mentionat numarul de inmatriculare al autoturismelor.

* **Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (forma valabila in anul 2005), precizeaza urmatoarele:**

“Art.145. - (1) [...]

(3) Daca bunurile si serviciile achizitionate sunt destinate utilizarii in folosul operatiunilor sale taxabile, orice persoana impozabila inregistrata ca platitor de taxa pe valoarea adaugata are dreptul sa deduca:

a) taxa pe valoarea adaugata datorata sau achitata, aferenta bunurilor care i-au fost livrate sau urmeaza sa ii fie livrate, si pentru prestarile de servicii care i-au fost prestate ori urmeaza sa ii fie prestate de o alta persoana impozabila; [...].”

* **Fata de cele prezentate mai sus**, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala nu au acordat drept de deducere pentru TVA deductibila in suma totala de **..... lei** aferenta achizitiilor de combustibili, intrucat contribuabilul nu a justificat cu documente utilizarea acestor achizitii in folosul operatiunilor sale taxabile, conform prevederilor **art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal**, mai sus citate, respectiv nu a prezentat dovada existentei unui autovehicol inregistrat in patrimoniul P.F. sau a unui contract de comodat ori inchiriere pentru un mijloc de transport.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform prevederilor **art.145 alin.(3) lit.a) din Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

b) Referitor la TVA colectata suplimentar in suma de lei, precizam urmatoarele:

* Organele de control au constatat ca in perioada 2005 - 2008 contribuabilul a inregistrat achizitii de materiale de constructii si diverse materiale de intretinere care au fost utilizate in alt scop decat in folosul operatiunilor sale taxabile.

Astfel, urmare verificarii modului de justificare in situatiile de lucrari intocmite, a cheltuielilor cu materialele inregistrate in evidenta contabila, organele de inspectie fiscala au constatat ca fata de cheltuielile totale inregistrate la rubrica “materiale” din situatiile de lucrari si a consumurilor indirecte si generale, in suma totala de **..... lei**, contribuabilul a inregistrat pe costuri suma de **..... lei**, cu **..... lei** mai mult decat suma justificata cu documente. Cheltuielile in suma de **..... lei** sunt aferente achizitiilor de obiecte de uz casnic, alimente, medicamente, materiale de constructii si finisaje (gresie, usa etc), materiale pentru instalatie de incalzire centrala, materiale electrice etc. si nu au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile ale contribuabilului si nici nu au fost recuperate sau reflectate in contravaloarea lucrarilor prestate si facturate beneficiarilor.

Conform prevederilor **art.128 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal**, organele de inspectie fiscala au considerat ca materialele in suma de **..... lei** au fost utilizate de contribuabil in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata. In consecinta, in baza **art.134 si art.137 alin.(1) lit.d) din Codul fiscal**, pentru suma de **..... lei** s-a colectat suplimentar TVA in suma de **..... lei** (..... lei x 19%).

* Contribuabilul sustine ca organele de inspectie fiscala au verificat situatiile de lucrari intocmite, punand semn de egalitate intre materialele consumabile din situatia cheltuielilor inregistrate in perioada2005 - 2005, prezentata in anexele 3.1 - 3.4 la Raportul de inspectie fiscala si materialele de constructie cuprinse in devizele de lucrari verificate.

Insa in cadrul rubricii materiale consumabile sunt cuprinse in afara materialelor de constructii si materiale de curatenie, materiale introduse direct pe consum (baterii, becuri, acumulatori, nipluri, racorduri, anvelope auto, piese auto etc.), iar in conformitate cu prevederile art.145 si 146 din Legea nr. 571/2003 trebuia sa se acorde dreptul de deducere al sumei de lei TVA, aceasta suma rezultand din operatiuni taxabile si indeplinind conditiile care dau drept de deducere.

*** Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (forma valabila in anul 2005), precizeaza urmatoarele:**

“Art. 128. - [...]

(4) Sunt asimilate livrarilor de bunuri efectuate cu plata urmatoarele operatiuni:

a) preluarea de catre o persoana impozabila a bunurilor mobile achizitionate sau produse de catre aceasta pentru a fi utilizate in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, daca taxa aferenta bunurilor respective sau partilor lor componente a fost dedusa total sau partial;

Art. 134¹. - (1) Faptul generator intervine la data livrării bunurilor sau la data prestării serviciilor, cu exceptiile prevazute in prezentul capitol.

Art. 137. - (1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adaugata este constituita din: [...]

c) pentru operatiunile prevazute la art. 128 alin. (4) [...], pretul de cumparare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, in absenta unor astfel de preturi de cumparare, pretul de cost, stabilit la data livrării. [...].

Art. 140 - (1) Cota standard este de 19% si se aplica asupra bazei de impozitare pentru operatiunile impozabile care nu sunt scutite de taxa sau care nu sunt supuse cotei reduce. [...].”

*** Fata de cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au colectat TVA in suma totala de lei aferenta materialelor achizitionate si utilizate de contribuabil in scopuri care nu au legatura cu activitatea economica desfasurata, conform prevederilor art. 128 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal, intrucat, pentru materialele achizitionate in suma totala de lei nu au fost prezentate documente care sa justifice utilizarea lor in folosul operatiunilor taxabile.**

Astfel, asa cum am prezentat si la pct.1 lit.a) din prezenta decizie, in suma de lei sunt cuprinse materiale de genul: obiecte de uz casnic, alimente, medicamente, materiale de constructii si finisaje (gresie, usa etc), materiale pentru instalatie de incalzire centrala, materiale electrice etc., care nu au fost utilizate in legatura cu activitatea economica desfasurata (lucrari de hidroizolatii, constructii montaj, izolare termica, taiere arbori, etc.) si pentru care nu au fost prezentate documente care sa justifice utilizarea lor la lucrarile prestate si facturate beneficiarilor.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere se va respinge contestatia ca neintemeiata, conform prevederilor art.128 alin.(4) lit.a), art.137 alin.(1) lit.c) si art.140 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare.

Concluzionand cele prezentate mai sus, rezulta ca suma de lei reprezentand diferenta suplimentara la TVA de plata, calculata conform prevederilor art. 145 alin.(3) lit.a), art.128 alin.(4) lit.a), art.137 alin.(1) lit.c) si art.140 alin.(1) din Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, ca si majorarile de intarziere aferente in suma de lei calculate conform prevederilor art. 119 alin.(1) si art. 120 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, sunt legal datorate de contribuabil, drept pentru care, pentru capatul de cerere privind TVA se va respinge contestatia ca neintemeiata.

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de Î.I. din, Jud. Prahova, in conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) si (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Admiterea partiala a contestatiei pentru suma totala de lei reprezentand diferenta impozit pe venit aferenta anului 2008 si pe cale de consecinta anulara partiala a *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din*, pentru suma admisa.

2. - Respingerea contestatiei ca neintemeiata pentru suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit aferent anului 2008;
- lei - TVA stabilita suplimentar de plata;
- lei - majorari si penalitati de intarziere aferente TVA de plata.

3. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR COORDONATOR,