

DECIZIA NR 223

Din ..2012

Directia generala a finantelor publice ..., Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DGFP Activitatea de inspectie fiscala, privind solutionarea contestatiei formulata de catre **P.F.AX** cu sediul în orasul.....

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele fiscale din cadrul DGFP Activitatea de Inspectie Fiscala , prin Decizia de impunere nr.....2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizica care desfasoara activitati independente in suma totala de lei si prin Deciziile de impunere nr.....2012 si nr.2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizica care desfasoara activitati independente , prin care s-a diminuat pierderea fiscala .

Suma contestata se compune din :

..... lei TVA;

- lei dobanzi /majorari de intarziere aferente TVA;
- lei penalitati aferente TVA;
- lei diferenta in minus la impozitul pe venitul net pentru anul 2008;
- lei diferenta in minus la impozitul pe venitul net pentru anul 2010.

Contestatia este depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicata , in raport de data comunicarii Deciziilor de impunere nr.....2012 nr.....2012 si nr.2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente, respectiv in 02.03.2012 , si de data inregistrarii contestatiei la DGFP Brasov-AIF , respectiv 29.03.2012., conform stampilei acestei institutii.

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 206, si 207 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala , republicata , D.G.F.P..... este investita sa solutioneze pe fond contestatia.

I. Petenta **P.F.A.** X contesta Deciziile de impunere nr.....2012 nr.....2012 si nr.2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizica care desfasoara activitati independente privind suma totala de lei reprezentand TVA stabilit suplimentar de plata si accesorii aferente , precum si diferentele in minus la impozitul pe venitul net din activitati independente in suma totala de lei , mentionand urmatoarele:

1. Referitor la TVA stabilit suplimentar in suma de lei ;

Petenta mentioneaza ca suma de lei obligatie stabilita suplimentar reprezinta TVA aferenta facturilor emise in baza Contractului de leasing financiar nr./15.06.2006 pentru perioada ianuarie 2007- mai 2008, pentru autovehicolul si aferenta facturilor emise in perioada august 2007-august 2010 , in baza contractului de leasing financiar nr.2007 , pentru autoturismul

Contestatoarea considera ca organul de inspectie fiscala in mod netemeinic si nelegal a aplicat art. 48alin (4) , art. 145 alin. (1) si (2) , art. 129 alin (3) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal .

P.F.A. X mentioneaza ca desfasoara activitati de " Comert cu amanuntul in magazine nespecializate , cu vanzare predominanta de produse alimentare , bauturi si tutun " motiv pentru care efectueaza operatiuni de aprovizionare cu marfa , pentru care a achizitionat doua autoturisme in leasing , respectiv :..... in baza contractului de leasing financiar nr. ... 15.06.2006 si in baza contractului de leasing financiar nr.....2007.Petenta motiveaza achizitia de faptul ca autoturismele pe care le avea se stricau des si se creau disfunctionalitati in activitatea cureta.

Petenta considera ca organul fiscal , in necunostinta de cauza a afirmat ca are angajat in functia de vanzatoare si sustine ca salariata DM este angajata pe post de sofer asa cum reiese din Contractul de munca nr.2004 inregistrat sub nr in registrul general de evidenta a salariatilor .

Petenta afirma ca in luna noiembrie 2007 , asa cum se specifica in Raportul de inspectie fiscala (pag 18) , PFA a vandut autoturismul... iar in data de 10.11.2007 a vandut autoturismul, cu factura nr./10.11.2007, astfel incat considera ca in mod intemeiat a incheiat cele doua contracte de leasing.

P.F.A. X considera ca nefondata sustinerea organelor de inspectie fiscala ca " *pentru activitatea desfasurata contribuabila nu putea utiliza in acelasi timp mai multe autoturisme* " .

Petenta precizeaza ca masinile au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii care a implicat rulaje mari de marfa de peste lei /an.

Fata de cele specificate mai sus petenta apreciaza ca ii sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (2) lit a) si art. 129 alin .(3) lit a din Legea 571/2003 privind Codul fiscal.

Contestatarul subliniaza ca singurele conditii pentru acordarea dreptului de deducere sunt cele prevazute la art. 145 din Codul fiscal ce impune ca achizitiile realizate de persoana impozabila sa fie destinate utilizarii in folosul desfasurarii operatiunilor taxabile , respectiv ca persoana impozabila sa detina o factura care sa cuprinda informatiile prevazute in art. 155 alin (5) din Codul fiscal, conditii pe care petenta considera ca le indeplineste.

Petenta sustine ca raportat la prevederile citate si tinand cont de art 6 din Codul de procedura fiscala , organul fiscal in mod eronat a considerat ca nu a desfasurat activitate cu aceste autovehicole si a procedat la stabilirea de TVA suplimentar in suma de lei .

In ceea ce priveste majorarile de intarziere in suma de lei si penalitatile de intarziere in suma de lei , petenta mentioneaza ca , in conformitate cu principiul de drept " accesoriul urmeaza principalul" , daca nu datoreaza suma de lei reprezentand TVA stabilit suplimentar nu datoreaza nici accesoriile aferente.

Referitor la cheltuielile cu amortizarea celor doua autovehicole achizitionate in baza contractelor de leasing petenta considera ca aceste cheltuieli , respectiv: suma de lei aferenta anului 2007, suma de lei aferenta anului 2008 , lei aferenta anului 2009 si suma de lei aferenta anului 2010 , sunt cheltuieli deductibile fiscal in baza art. 24, 48 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 38 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal , avand in vedere faptul ca autovehicolele au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii.

In concluzie , raportat la argumentele aduse si la faptul ca cele doua autovehicole au fost utilizate pentru desfasurarea activitatii , dupa care au fost vandute si s-a colectat TVA, petenta solicita admiterea contestatiei si anularea Deciziilor de impunere nr.....2012 nr.....2012 si nr.....2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizica care desfasoara activitati independente in suma de lei si recunoasterea deductibilitatii cheltuielilor cu amortizarea .

II.Urmare a inspectiei generale efectuata pentru perioada 01.01.2007-31.12.2010 la impozitul pe venit din activitati independente si pentru perioada 01.01.2007-31.12.2011 la taxa pe valoarea adugata, echipa de inspectie fiscala a emis Deciziile de impunere nr.....2012 nr.32/28.02.2012 si nr.2012 referitor la obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in baza Raportului de inspectie fiscala nr.....2012 prin care s-au stabilit urmatoarele , referitor la sumele contestate:

Contribuabila a detinut in perioada verificata urmatoarele autoturisme:

- in baza contractului de leasing financiar nr.....2004;
- in baza contractului de leasing financiar nr.... 15.06.2006;
- , achizitionat in anul 2006 cu factura nr.09.2006;
- in baza contractului de leasing financiar nr.08.2007.

Echipa de inspectie fiscala a stabilit ca folosinta si exploatarea simultana a mai multor autoturisme nu este justificata in raport cu obiectul de activitate al contribuabilei , respectiv " Comert cu amanuntul in magazine nespecializate , cu vanzare predominanta de produse alimentare , bauturi si tutun ".S-a constatat ca atat la data incheierii contractului de leasing financiar nr./15.06.2006 privind, cat si la data incheierii contractului de leasing financiar nr.08.2007 pentru..... , contribuabila avea in folosinta si in exploatare pentru activitatea desfasurata cate un autoturism , fapt care nu justifica achizitia de noi autoturisme in vederea desfasurarii activitatii . De asemenea s-a constatat ca petenta avea angajat o singura persoana in functia de vanzatoare astfel incat nu putea utiliza in acelasi timp mai multe autoturisme.

In baza art. 145 alin (1) si alin (2) coroborate cu art. 48 alin (4)lit. a) , alin (7)m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal si pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003, echipa de inspectie fiscala nu a dat drept de deducere pentru suma de lei reprezentand TVA formata din :

- suma de lei TVA aferenta facturilor emise in baza contractului de leasing financiar nr. 15.06.2006, pentru perioada ianuarie 2007-mai 2008 ;

- suma de..... lei TVA aferenta facturilor emise in baza contractului de leasing financiar nr.2007, pentru perioada august 2007-august 2010.

De asemenea organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada mai 2009-iulie 2010 agentul economic nu are drept de deducere a TVA in suma de lei , aferenta partii din ratele de leasing ce reprezinta valoarea reziduala la contractul de leasing financiar nr...../15.06.2006 , in conformitate cu prevederile pct. 7 alin (3)Titlul VI din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003.

Pentru TVA stabilita suplimentar de plata in suma de lei , oraganul de inspectie fiscala a calculat accesorii aferente in suma de lei din care lei majorari de intarziere si lei penalitati de intarziere in conformitate cu art. 119, alin (1) , art120 alin (1) si alin (7) priecum si art 120¹ din OG nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata cu modificarile si completarile ulterioare.

De asemenea, urmare a acestor aspecte , organele de inspectie fiscala au considerat ca autoturismele:.... ,in perioada **ianuarie 2007- mai 2008** si, in perioada august 2007-august 2010 , nu au fost destinate si utilizate in interesul direct al activitatii economice .

In conformitate cu art. 48 alin (4)m lit a) si alin (7) lit i)din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003 , organul fiscal a stabilit ca suma de **lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2007 , suma de **lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2008 si suma de **lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2009, aferenta celor doua autoturisme, **reprezentana cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal**

Organul de inspectie fiscala a stabilit ca si suma de **lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2010 ,aferenta autoturismului, autoturism care nu a fost utilizat in interesul direct al activitatii, nu este cheltuiala deductibila fiscal in baza art. 48 alin (4)m lit a) si alin (7) lit i)din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003.

Prin Decizia de impunere/28.02.2012,organele de inspectie fiscala au diminuat venitul net constatat ca urmare a inspectiei fiscale in suma de lei aferent anului 2008 cu pierderile fiscale reportate in anul 2006 in suma de lei si in anul 2007 in suma de lei , rezultand un venit anual impozabil in anul 2008 de lei caruia ii revine un impozit in suma de ... lei (cu lei mai putin decat impozitul stabilit prin decizia de impunere anuala comunicata contribuabilului in suma de lei) .

Prin Decizia de impunere nr.2012 , organele de inspectie fiscala au diminuat venitul net constatat ca urmare a inspectiei fiscale in suma de lei aferent anului 2010 cu pierderea reportata din anul 2009 in suma de lei rezultand un venit anual impozabil in anul 2010 in suma de lei caruia ii revine un impozit de... lei (cu lei mai putin decat impozitul stabilit prin Decizia de impunere anuala comunicata contribuabilului in suma de ... lei)

Pe cale de consecinta in conformitate cu art. 80 alin (1) si alin (3) din Lgea 571/2003 privind Codul fiscal, organul de inspectie fiscala a recalculat venitul anual

impozabil pentru anul 2008 stabilind o diferenta de impozit pe venit in minus in suma de lei iar pentru anul 2010 o diferenta de impozit pe venit in minus in suma de lei .

III. Avand in vedere constatarile organului de impunere fiscala, sustinerile petentei, documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii se retin urmatoarele:

Obiectul de activitate al PFA X este "comert cu amanuntul in magazine nespecializate , cu vanzare predominanta de produse alimentare , bauturi si tutun".

Referitor la TVA stabilita suplimentar in suma de lei prin Decizia de impunere nr.....2012 si la diferenta de impozit pe venit in minus in suma de lei si in suma de lei stabilite prin Deciziile de impunere nr./28.02.2012 ;

Cauza supusa solutionarii DGFP prin Biroul de solutionare contestatii este de a stabili daca PFA X beneficiaza de exercitarea dreptului de deducere a TVA si a cheltuielilor cu amortizarea aferenta achizitiei , in leasing , a unor autoturisme in conditiile in care contribuabila nu justifica cu documente ca aceste cheltuieli au fost destinate utilizarii in folosul operatiunilor taxabile respectiv in interesul direct al activitatii.

In fapt , in perioada august 2007- august 2010, contribuabila a dedus taxa pe valoarea adaugata precum si cheltuielile cu amortizarea , aferente urmatoarelor autoturisme :

-..... , achizitionat in 28.04.2004 in baza contractului de leasing financiar nr.04.2004 si instrinat la data de 20.05.2008 conform facturii fiscale nr.05.2008;

- achizitionat in data de 15.06.2006 in baza contractului de leasing financiar nr..../ 15.06.2006 si instrinat la data de 11.08.2010 conform facturii fiscale08.2010;

- , achizitionat in anul 2006 cu factura nr.....2006 si instrinat la data de 10.11.2007 conform facturii fiscale2007 ;

-, achizitonat in data de 24.08.2007 in baza contractului de leasing financiar nr.2007 si instrinat la data de 25.08.2010 conform facturii fiscale2010.

Petenta sustine ca masinile au fost uilizate pentru desfasurarea activitatii care a implicat rulaje mari de marfa de peste..... lei /an si considera ca ii sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (2) lit a) , art. 129 alin .(3) lit a , art.155 alin (5) art. 3 , art.24 , art. 48 alin (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 38 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legea 571/2003 privindCodul fiscal.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data incheierii contractului de leasing financiar nr.....2006 privind autoturismul si la data incheierii contractului de leasing financiar nr.08.2007 privind autoturismul, contribuabilul avea in folosinta si in expoatare pentru activitatea desfasurata un autoturism , fapt care nu justifica achizitia de noi autoturisme in vederea desfasurarii activitatii economice de "comert cu amanuntul in magazine nespecializate , cu vanzare predominanta de produse alimentare , bauturi si tutun".

Pe cale de consecinta , organele de inspectie fiscala au apreciat ca autoturismele, in perioada ianuarie 2007- mai 2008, si in perioada august

2007-august 2010 , nu au fost destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile , respectiv în interesul direct al activității, ele fiind utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau a familiei sale.

În baza art. 145 alin (1) și alin (2) coroborate cu art. 48 alin (4)lit. a) , alin (7)m din Legea 571/2003 privind Codul fiscal și pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003, echipa de inspectie fiscala nu a dat drept de deducere pentru suma de lei reprezentand TVA.

De asemenea organul de inspectie fiscala a stabilit ca pentru perioada mai 2009-iulie 2010 agentul economic nu are drept de deducere a TVA în suma de lei , aferenta părții din ratele de leasing ce reprezintă valoarea reziduală la contractul de leasing financiar nr.2006 , în conformitate cu prevederile pct. 7 alin (3)Titlul VI din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003.

În conformitate cu art. 48 alin (4)m lit a) și alin (7) lit i) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborate cu pct 37 din HG 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de plicare a Legii 571/2003 , organul fiscal a stabilit ca suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2007, suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2008 , suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2009 și suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2010, aferenta celor două autoturisme , **reprezentana cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal.**

În ceea ce privește dreptul de deducere a TVA sunt aplicabile prevederile art. 145 alin (1) și alin (2) lit a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , republicată , cu modificările ulterioare care precizează:

“ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

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

a) operațiuni taxabile;

ART. 129

(1) Se consideră prestare de servicii orice operațiune care nu constituie livrare de bunuri, așa cum este definită la art. 128.

(3) Prestările de servicii cuprind operațiuni cum sunt:

a) închirierea de bunuri sau transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing;

4) Sunt asimilate prestării de servicii efectuate cu plată următoarele:

a) utilizarea temporară a bunurilor care fac parte din activele unei persoane impozabile, în scopuri care nu au legătură cu activitatea sa economică sau pentru a fi puse la dispoziție, în vederea utilizării în mod gratuit, altor persoane, dacă taxa pentru bunurile respective a fost dedusă total sau parțial;

Referitor la condițiile generale de exercitare a dreptului de deducere pentru cheltuielile aferente veniturilor art. 48 alin (4) , lit a , alin (7) lit a) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, republicata cu modificările și completările ulterioare , aplicabile pentru perioada verificată , coroborate cu pct 37 din HG nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal , precizează:

“ART. 48

Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității 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;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;

Norme metodologice:

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

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate , se reține ca pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere , orice persoană impozabilă trebuie să justifice , cu documente , ca achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiilor taxabile , respectiv în interesul direct al activității.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei , se constată ca în perioada 2007-2010 PFA X a înregistrat în evidența contabilă achiziții de autovehicule , în sistem de leasing , noi sau existente în parcul auto pentru care a înregistrat TVA deductibilă și cheltuieli cu amortizarea.

Totodată , se reține ca pentru justificarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a amortizării autoturismelor societatea a prezentat numai facturi privind achiziția , fără alte documente justificative din care să rezulte ca atât achiziționarea de autovehicule cât și prestațiile de servicii efectuate (închirierea de autovehicule în sistem leasing) , sunt **destinate operațiilor taxabile** .

Singurele documente prezentate de petentă sunt cele cu care a justificat proveniența achizițiilor , **nicidecum utilizarea acestora pentru activitatea economică** a PFA X.

Pentru determinarea starii de fapt fiscale, in ceea ce priveste folosirea autoturismelor in scopul realizarii de operatiuni impozabile , in conformitate cu prevederile art. 94 alin (3) lit c) din OG 92/2003, republicata , privind Codul de procedura fiscala , cu modificarile si completarile ulterioare , organele de inspectie fiscala au solicitat explicatii in scris d-nei X .

Din Nota explicativa nr.2012 data de X, in calitate de titular al P.F.A. se retine ca aceasta a prezentat o serie de facturi si de furnizori de la care s-a aprovizionat cu marfuri si servicii .

Atat din verificarile efectuate de orgaul de inspectie fiscala cat si din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca , contribuabilul **nu detine documente justificative care sa demonstreze utilizarea simultana a mai multor autoturisme** , respectiv **nu detine ordine de deplasare** prin care sa justifice deplasarile , cu autoturimele detinute in proprietate sau leasing financiar , la furnizorii de produse alimentare , bauturi si tutun , marfuri necesare desfasurarii activitatii economice pentru care este autorizata.Totodata petenta nu a prezentat nici in timpul controlului , nici la dosarul contestatiei, **foi de parcurs** din care sa rezulte numarul de kilometrii parcursi in interes de afacere cu autoturismele achizitionate.

Au fost incalcate astfel prevederile OMEF nr. 3512/2008 privind documentele financiar contabile si pct 43 lit e) din OMF 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea evidentei contabile in partida simpla,care precizeaza :

OMEF nr. 3512/2008

A. Norme generale

1. Persoanele prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, consemnează operațiunile economico-financiare, în momentul efectuării lor, în documente justificative, pe baza cărora se fac înregistrări în contabilitate (jurnale, fișe și alte documente contabile, după caz).

2. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;*
- denumirea/numele și prenumele și, după caz, sediul/adresa persoanei juridice/fizice care întocmește documentul;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare și, atunci când este necesar, temeiul legal al efectuării acesteia;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate, după caz;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii economico-financiare, ale persoanelor cu atribuții de*

control financiar preventiv și ale persoanelor în drept să aprobe operațiunile respective, după caz;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor efectuate.

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

ORDIN DE DEPLASARE (DELEGAȚIE - Cod 14-5-4)

1. Servește ca:

- dispoziție către persoana delegată să efectueze deplasarea;
- document pentru decontarea de către titularul de avans a cheltuielilor efectuate;

- document pentru stabilirea diferențelor de primit sau de restituit de titularul de avans;

- **document justificativ de înregistrare în contabilitate.**

2. Se întocmește într-un exemplar, pentru fiecare deplasare, de către persoana care urmează a efectua deplasarea, precum și pentru justificarea avansurilor acordate în vederea procurării de valori materiale cu plata în numerar.

"OMF 1040/2004

“e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

- **numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;**
- **numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;**
- **numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; “**

Din documentele existente la dosarul cauzei și din sustinerile organului de inspecție fiscală prin referatul înaintat la dosarul contestației, se constată că deși contribuabilul nu a prezentat, pentru niciunul din autoturisme, documente justificative (ordine de deplasare, foi de parcurs) care să dovedească utilizarea lor în folosul realizării de operațiuni taxabile, echipa de inspecție **a acordat totuși deductibilitate pentru cheltuielile cu amortizarea și pentru TVA** aferenta facturilor emise pentru autoturismul..... (achiziționat în baza Contractului de leasing financiar nr.2004) **pentru perioada 01.01.2007-31.05.2008** și pentru autoturismul (achiziționat în baza contractului de leasing financiar nr...../15.06.2006) **pentru perioada 01.06.2008-31.08.2010**, având în vedere prevederile art. 7 alin (2) din OG 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care specifică :

ART. 7
Rolul activ

(2) *Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz.*

In acest mod , organele de inspectie fiscala , **au apreciat** ca , in perioada verificata , din cele patru autoturisme achizitionate de contribuabil, **doua dintre ele au fost utilizate in folosul operatiunilor taxabile , in perioade diferite** , respectiv unul in perioada 01.01.2007- 31.05.2008 iar unul in perioada 01.06.2008-31.08.2010 (data de la care contribuabilul nu mai detine in patrimoniu niciun autoturism) .

Astfel , organul de inspectie fiscala a respectat prevederile art 6 din OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicat, cu modificarile si completarile ulterioare , invocat de contestatoare , care precizeaza:

" **ART. 6**

Exercitarea dreptului de apreciere

Organul fiscal este îndreptăţit să aprecieze, în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi să adopte soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză."

Se retine ca in conditiile in care petenta **nu a demonstrat cu documente justificative** , organelor de inspectie fiscala , **utilizarea in folosul operatiunilor economice** a mai mult de un autoturism , in perioada respectiva in care au fost inregistrate in contabilitate , in mod legal organele de inspectie fiscala au stabilit ca **bunurile achizitionate nu au legatura cu activitatea economica desfasurata** ,operatiunea fiind asimilata cu prestarea de servicii cu plata pentru care se colecteaza TVA , in cazul in care taxa pe valoarea adaugata a fost dedusa , iar cheltuielile cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal.

Incepand cu data de 01.05.2008, spetei in cauza i se aplica si prevederile art. 145¹ din Legea 571/2003 privind Codul fiscal , cu modificarile si completarile ulterioare , referitor la limitarile speciale ale dreptului de deducere a TVA pentru perioada 01.05.2009-31.12.2010, care precizeaza:

ART. 145¹

Limitări speciale ale dreptului de deducere

(1) *În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depăşească 3.500 kg şi care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând şi scaunul şoferului, nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achiziţiilor acestor vehicule şi nici taxa aferentă achiziţiilor 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.

Regimul de TVA aferent operațiilor de leasing este prevăzut de art. 7 alin (3) din HG 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a titlului VI al Codului fiscal , cu modificările și completările ulterioare , care precizează:

" (3) Transmiterea folosinței bunurilor în cadrul unui contract de leasing este considerată prestare de servicii conform art. 129 alin. (3) lit. a) din Codul fiscal. La sfârșitul perioadei de leasing, dacă locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului, la solicitarea acestuia, operațiunea reprezintă o livrare de bunuri pentru valoarea la care se face transferul. Se consideră a fi sfârșitul perioadei de leasing și data la care locatorul/finanțatorul transferă locatarului/utilizatorului dreptul de proprietate asupra bunului înainte de sfârșitul perioadei de leasing, situație în care valoarea de transfer va cuprinde și suma ratelor care nu au mai ajuns la scadență, inclusiv toate cheltuielile accesorii facturate odată cu rata de leasing. Dacă transferul dreptului de proprietate asupra bunului către locatar/utilizator se realizează înainte de derularea a 12 luni consecutive de la data începerii contractului de leasing, se consideră că nu a mai avut loc o operațiune de leasing, ci o livrare de bunuri la data la care bunul a fost pus la dispoziția locatarului/utilizatorului. Dacă în cursul derulării unui contract de leasing financiar intervine o cesiune între utilizatori cu acceptul locatorului/finanțatorului sau o cesiune a contractului de leasing financiar prin care se schimbă locatorul/finanțatorul, operațiunea nu constituie livrare de bunuri, considerându-se că persoana care preia contractul de leasing continuă persoana cedentului. Operațiunea este considerată în continuare prestare de servicii, persoana care preia contractul de leasing având aceleași obligații ca și cedentul în ceea ce privește taxa."

Avand in vedere cele de mai sus , se retine ca nu se poate deduce taxa pe valoarea adaugata aferenta livrarilor de bunuri pentru autovehiculele care nu sunt destinate transportului rutier de persoane, cu greutate maxima autorizata care sa nu depaseasca 3.500 kg si care să nu aibă mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul soferului.

Din coroborarea articolelor mentionate mai sus , rezulta faptul ca prevederile privind **limitarea dreptului de deducere a TVA nu vor fi aplicabile pentru ratele de leasing** platite de utilizatori pe perioada derularii contractului de leasing , intrucat aceasta reprezinta din punct de vedere al TVA , prestari de servicii in sensul art. 129, alin (3) lit a) din Codul fiscal , mai sus enuntat, **dar se vor aplica pentru valoarea la care se face transferul dreptului de proprietate la sfarsitul contractului de leasing , aceasta fiind considerata o livrare de bunuri.**

Din documentele existente la dosarul cauzei se retine ca , in cazul PFA X , contractul de leasing financiar nr...../15.06.2006, prevedea ca o parte din rata de leasing reprezinta valoarea reziduala , respectiv 20% din valoarea ratei. Avand in vedere acest aspect , pentru aceasta parte reprezentand valoarea reziduala nu se putea deduce TVA , exigibilitatea de taxa pe valoarea adaugata fiind anticipata faptului generator . Ca urmare , organele de inspectie fiscala au stabilit legal , pentru perioada mai 2009-iulie 2010, ca agentul economic nu are dreptul de deducere a TVA in **suma de lei** , aferenta partii din ratele de leasing ce reprezinta valoarea reziduala .

Pe cale de consecinta , intrucat petenta nu face dovada , cu documente justificative , ca prestarile de servicii privind achizitia in regim de leasing a mai mult de un autoturism , au fost utilizate in folosul operatiunilor impozabile se retine ca in mod legal organele de inspectie fiscala au **stabilit suplimentar TVA in suma de lei** si in mod legal nu au dat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea dupa cum urmeaza :suma de **..... lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2007, suma de **.... lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2008 , suma de **..... lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2009 si suma de **.... lei** cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2010, aferenta celor doua autoturisme ,**care reprezintana cheltuiala cu amortizarea nedeductibila fiscal.**

Referitor la sustinerea petentei ca" *organul fiscal in necunostinta de cauza a afirmat ca am un angajat in functia de de vanzatoare , salariata DM este angajata pe post de sofer asa cum reiese din Contractul de Munca nr...../12.10.2004* " ,organul de inspectie fiscala , prin referatul inaintat la dosarul contestatie , precizeaza :

- Conform prevederilor din contractul individual de munca al d-nei DM (anexat de contestatoare la contestatie) la lit B " Obiectul contractului " este "**prestarea muncii si plata salariilor** " , iar in ceea ce priveste functia de sofer, astfel cum este in scris la lit E" felul muncii " , contribuabila nu a prezentat in timpul inspectiei fiscala documente justificative din care sa rezulte ca d-naDM a prestat activitatea de sofer.

- contribuabila nu avea inregistrate la data efectuării inspectiei fiscale , in evidenta contabila , cheltuieli cu serviciile medicale profilactice necesare pentru supravegherea sanatatii lucratorilor, servicii medicale prevazute de HG nr. 355/2007

privind supravegherea sanatatii lucratorilor , Anexa 1 -fise privind serviciile medicale profilactice detaliate in functie de expunerea profesionala:

"Fişa 140. Personal care în cadrul activităţii profesionale conduce utilaje, vehicule de transport intrauzinal şi/sau maşina instituţiei

Examen medical la angajare:

- examen clinic general (atenţie: acuitate vizuală şi auditivă, probe neurologice, etilism cronic)

- examen psihologic

- testarea acuităţii vizuale, câmp vizual, vedere cromatică

- probe vestibulare, probe de echilibru

- audiogramă

- ECG

- glicemie

Examen medical periodic:

- examen clinic general - anual (atenţie: acuitate vizuală şi auditivă, probe neurologice, etilism cronic)

- examen psihologic

- testarea acuităţii vizuale, câmp vizual, vedere cromatică - anual

- probe vestibulare, probe de echilibru - anual

- audiogramă - anual

- ECG - anual

- glicemie - anual

Contraindicaţii:

- tulburări psihice de orice natură

- scăderea acuităţii vizuale sub 0,3 la ambii ochi, fără corecţie

- hemeralopie

- surditate bilaterală

- epilepsie

- diabet zaharat decompensat

- etilism cronic

- tulburări neurologice severe

- afecţiuni cardiovasculare (aritmie severă, HTA formă malignă, angină de repaus, insuficienţă cardiacă, bloc complet de ramură stângă)

In ceea ce priveste conditiile de securitate si sanatate in munca si pentru prevenirea accidentelor de munca si boli profesionale ale angajatilor art. 13 lit d) si j) din Legea 319/2006 Legea securitatii si sanatatii in munca , cu modificarile si completariile ulterioare , reglementeaza :

"ART. 13 În vederea asigurării condițiilor de securitate și sănătate în muncă și pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, angajatorii au următoarele obligații:

d) să stabilească pentru lucrători, **prin fișa postului**, atribuțiile și răspunderile ce le revin în domeniul securității și sănătății în muncă, corespunzător funcțiilor exercitate;

j) să angajeze numai persoane care, în urma examenului medical și, după caz, a testării psihologice a aptitudinilor, corespund sarcinii de muncă pe care urmează să o execute și să **asigure controlul medical periodic și, după caz, controlul psihologic periodic, ulterior angajării;**"

În fapt, organele de inspecție fiscală au constatat că, atât la data sosirii la sediul contribuabilului, cât și pe parcursul inspecției fiscale generale, ca numita DM, desfășoară în cadrul PFA X, **activitatea de vânzătoare** iar activitatea se desfășoară "la sediul firmei" așa cum este precizat în contractul de muncă, deci nu poate fi vorba despre funcția de sofer.

Precizăm de asemenea că la data de 12.10.2004, data încheierii și înregistrării contractului de muncă la Inspectoratul Teritorial de muncă sub nr...../12.10.2004, erau aplicabile prevederile art. 3 alin (3) din Legea 300/2004 privind autorizarea persoanelor fizice și a asociațiilor familiare care desfășoară activitatea în mod independent conform careia, acestea " nu pot angaja persoane cu contract de muncă pentru desfășurarea activităților pentru care a obținut autorizația " deci la acea dată nu se putea încheia contract de muncă pentru activitatea de vânzător.

La dosarul contestației nu sunt anexate documente suplimentare privind susținerea că PFA are ca angajat un sofer astfel încât se poate concluziona că, așa cum a apreciat organul de inspecție fiscală, deși salariată DM este angajată în funcția de sofer, în fapt aceasta prestează munca de vânzătoare. Argumentul petentei nu poate fi luat în considerare la soluționarea favorabilă a contestației întrucât prin acesta nu se face dovada că toate cheltuielile reprezentând ratele de leasing și TVA aferent, evidenciate în contabilitate, sunt aferente operațiunilor taxabile respectiv că toate autoturismele au fost utilizate exclusiv pentru nevoile firmei, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au acordat deductibilitate pentru cheltuielile cu amortizarea și TVA aferente unui autoturism :..... **pentru perioada 01.01.2007-31.05.2008** și pentru autoturismul **pentru perioada 01.06.2008-31.08.2010** , .

Pe cale de consecință, întrucât PFA X nu face dovada cu documente justificative (ordine de deplasare , foi de parcurs) că cheltuielile cu prestări de servicii legate de autoturisme au fost efectuate în folosul operațiunilor taxabile , respectiv au fost folosite pentru activitatea firmei , se reține că în mod legal organul de inspecție fiscală **a stabilit suplimentar TVA în suma de lei** și în mod legal nu au dat drept de deducere a cheltuielilor cu amortizarea după cum urmează :suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2007, suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2008 , suma de lei cheltuiala cu amortizarea înregistrată de contribuabilă pentru anul 2009 și suma de

lei cheltuiala cu amortizarea inregistrata de contribuabila pentru anul 2010, aferenta celor doua autoturisme , motiv pentru care urmeaza a se respinge contestatia ca neintemeiata pentru suma de lei reprezentand TVA si pentru diferentele in minus la impozitul pe venit in suma de lei pentru anul 2008 si in suma de pentru anul 2010.

Prin adresa nr.2012 , petenta precizeaza ca contesta diminuarea pierderile fiscale stabilite prin Decizia de impunere nr.2012 si nr.2012 .

Sustinerile petentei sunt neintemeiate . In fapt prin Decizia de impunere nr.2012 si nr.2012, organele de inspectie fiscala nu au diminuat pierderea fiscala a contribuabilului pe anul 2008 si 2010 ci au stabilit ca nedeductibile cheltuielile cu amortizarea autoturismelor , iar la calculul venitului anual impozabil pe anul 2008 au avut in vedere pierderile fiscale reportate in anul 2006 si 2007 , rezultand impozit pe venit datorat **mai mic cu lei** decat cel stabilit prin decizia de impunere anuala comunicata contribuabilei , similar aferent anului 2010, a fost avuta in vedere pierderea fiscala reportata in anul 2009, rezultand un impozit pe venit datorat mai mic cu lei decat cel stabilit prin decizia de impunere anuala comunicata contribuabilei.

Referitor la accesoriile in suma de lei reprezentand dobinzi si majorari de intarziere aferente TVA si in suma de lei penalitati de intarziere aferente TVA , se retine ca stabilirea de accesorii aferente taxei pe valoarea adaugata in sarcina contestatarei reprezinta masura accesorie in raport cu debitul , asa cum a mentionat si contestatara in contestatie, iar intrucat in sarcina PFA X a fost retinut debitul in suma de lei , aceasta datoreaza si suma de lei cu titlu de accesorii conform principiului de drept "**accessorium sequitur principale**".

Pe cale de consecinta , intrucat pentru TVA in suma de lei stabilita suplimentar de plata a fost respinsa contestatia ca neintemeiata se va respinge contestatia si pentru suma de lei reprezentand dobinzi si majorari de intarziere aferente TVA si suma de lei penalitati de intarziere aferente TVA.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art.216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei pentru urmatoarele sume stabilite prin Deciziile de impunere nr.....2012 nr.....2012 si nr.2012 referitor la

obligatiile fiscale suplimentare stabilite de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente:

- **lei** TVA;
- **lei** dobanzi /majorari de intarziere aferente TVA;
- **lei** penalitati aferente TVA;
- **lei** diferenta in minus la impozitul pe venitul net pentru anul 2008;
- ... **lei** diferenta in minus la impozitul pe venitul net pentru anul 2010.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la comunicare, conform prevederilor Legii 554/2004 privind contenciosul administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV