



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agenția Națională de
Administrație Fiscală
Direcția Generală a Finanțelor Publice a
județului Bistrița-Năsăud**

Biroul de soluționare a contestațiilor

DOSAR NR. 8/79/2010.



Str. 1 Decembrie nr. 6-8
Bistrița, Bistrița-Năsăud
Tel. direct : +0263 212 039
Secretariat : +0263 210 661 int. 503 , 510
Fax : +0263 216 880
E-mail : contestații@dgifp-bn.ro

DECIZIA NR. 5/20.01.2011

privind soluționarea contestației depusă de P.F.A. BP, înregistrată la D.G.F.P.
Bistrița-Năsăud sub nr. 23482/28.10.2010.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud prin adresa nr. 4652/27.10.2010 , înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23482/28.10.2010 (fila nr. 40) , asupra contestației depusă de P.F.A. BP.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere nr. 483/08.09.2010 (filele nr. 30-33) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud și privește suma totală de ... lei constând în impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) și , respectiv , impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2009 (... lei).

Contestația a fost formulată și semnată de d-l BP.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 , 206 și 209 din Codul de procedură fiscală , Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud , prin Biroul de soluționare a contestațiilor , este competentă să soluționeze contestația formulată de P.F.A. BP.

I. Prin decizia de impunere nr. 483/08.09.2010 (filele nr. 30-33) , emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud , au fost stabilite în sarcina P.F.A. BP următoarele obligații fiscale suplimentare:

- impozit pe venit aferent anului fiscal 2008 lei;
- majorări de întârziere aferente lei;
- impozit pe venit aferent anului fiscal 2009 lei.

Așa cum rezultă atât din cuprinsul deciziei de impunere nr. 483/08.09.2010 (filele nr. 30-33) cât și al Raportului de inspecție fiscală nr. 358/06.09.2010 (filele nr. 18-25) , motivele de fapt și de drept care au stat la baza stabilirii în sarcina P.F.A. BP a obligațiilor principale și a celor accesorii anterior evidențiate au fost următoarele:

- contribuabilul se ocupă , conform obiectului de activitate , cu comerțul specializat în vânzarea produselor specifice ...;
- din verificările efectuate s-a constatat că P.F.A. BP a cuprins pe cheltuieli și în deconturile speciale marfa procurată și recepționată rămasă pe stoc la sfârșitul anului 2008 (31.12.2008) în valoare de ... lei;

- cheltuielile respective au fost considerate nedeductibile de către organele fiscale conform art. 48 alin. (1) din Codul fiscal iar la recalcularea venitului impozabil aferent anului 2008 a rezultat o bază de calcul de ... lei cu un impozit aferent de ... lei și majorări de întârziere de ... lei;
- de asemenea , pentru anul 2009 , nu au fost acceptate ca deductibile fiscal cheltuieli în cuantum de ... lei formate din cheltuieli cu carburanții procurați după data de 01.05.2009 (... lei) , sume de bani înregistrate eronat pe cheltuieli și cuprinse în declarația specială aferentă anului 2009 (... lei) și , respectiv , sume înregistrate pe cheltuieli (... lei) reprezentând marfă procurată și recepționată rămasă pe stoc la sfârșitul anului 2009 (31.12.2009);
- astfel , la recalcularea venitului impozabil aferent anului 2009 efectuată de organele de inspecție fiscală , a rezultat o bază de calcul de ... lei cu un impozit aferent de ... lei.

Față de aspectele și motivele anterior prezentate organele de control au stabilit suplimentar în sarcina P.F.A. BP obligații fiscale principale și accesorii în sumă totală de ... lei constând în impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) și , respectiv , impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2009 (... lei).

În acest sens A.I.F. Bistrița-Năsăud a emis Decizia de impunere nr. 483/08.09.2010 (filele nr. 30-33) în cuprinsul căreia se regăsesc stabilite în sarcina petentei atât obligațiile principale cât și cele accesorii.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. 483/08.09.2010 (filele nr. 30-33) P.F.A. BP , prin BP , formulează contestația înregistrată la A.I.F. Bistrița-Năsăud sub nr. 4485/15.10.2010 (fila nr. 35) , transmisă și înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 23482/28.10.2010 (fila nr. 40).

În cuprinsul cererii formulate P.F.A. BP motivează următoarele:

- atât veniturile cât și cheltuielile au fost corect înregistrate iar constatările efectuate cu privire la cheltuielile deductibile sunt eronate;
- stocurile de marfă există;
- stabilirea unui adaos comercial aleatoriu de 20% este necorespunzătoare , produsele respective fiind folosite în mare parte pentru teste la prezentări sau pentru consum personal;
- considerând că activitatea desfășurată de dumnealui în cadrul P.F.A. este de agent comercial și de recrutare , d-l BP apreciază că , cheltuielile privind combustibilul pentru mașina înregistrată pe P.F.A. fac parte din excepția formulată de legiuitor în O.U.G. nr. 34/2009 la cap. V art. 32 alin. (3).

Cu adresa nr. 23482/09.11.2010 (filele nr. 41-42) s-a solicitat P.F.A. BP completarea contestației în vederea îndeplinirii de către aceasta a condițiilor de formă și conținut specifice căilor administrative de atac (precizarea sumei contestate și

arătarea motivelor de drept pe care se întemeiază). În aceeași ordine de idei , tot prin scrisoarea mai sus menționată , s-a solicitat P.F.A. BP să-și dezvolte motivațiile de la punctul 2 din contestație , să facă dovada calității de agent comercial și de recrutare precum și să argumenteze în fapt și în drept toate capetele de cerere formulate , distinct pentru fiecare obligație fiscală stabilită suplimentar în sarcina sa.

Răspunsul petentei a fost transmis cu scrisoarea înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 26403/29.11.2010 și Anexele 1-4 la aceasta (filele nr. 44-64).

În cuprinsul scrisorii anterior arătate , printre altele , petenta arată și următoarele:

- suma totală contestată este de ... lei reprezentând impozit pe venit anual stabilit în plus pentru anul 2008 în cuantum de ... lei , majorări de întârziere calculate în cuantum de ... lei și respectiv impozit pe venit anual stabilit în plus pentru anul 2009 în cuantum de ... lei;
- adaosul comercial de 20% este necorespunzător pentru că produsele au fost folosite în interes personal și au fost facturate către BP ca persoană fizică;
- în drept , dispozițiile legale referitoare la stabilirea prețurilor și produselor au fost abrogate implicit prin prevederile Legii concurenței nr. 21 din 10 aprilie 1996 republicată în 2005. Aceasta dispune fără echivoc și fără a institui obligații colaterale în acest domeniu , în cadrul art. 4 , faptul că prețurile produselor și tarifele serviciilor și lucrărilor se determină în mod liber prin concurență , pe baza cererii și ofertei. Numai prețurile și tarifele practicate în cadrul unor activități cu caracter de monopol natural sau al unor activități economice stabilite prin lege se stabilesc și se ajustează cu avizul Ministerului Finanțelor Publice.

-

Cu adresa nr. 23482/10.12.2010 (fila nr. 65) au fost transmise Activității de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud completările aduse de petentă contestației pentru formulare și comunicare punct de vedere vis-a-vis de acestea.

Prin scrisoarea nr. 29/04.01.2011 (filele nr. 66-67) A.I.F. Bistrița-Năsăud comunică organului de soluționare a contestației cele solicitate.

Din cuprinsul răspunsului formulat de către organele de inspecție fiscală se desprind cu claritate următoarele aspecte principale:

- la data inspecției fiscale mărfurile aflate în stoc la sfârșitul anilor fiscali 2008 și respectiv 2009 , pentru care cheltuiala a fost considerată nedeductibilă , nu erau facturate persoanei fizice BP pentru consum propriu așa cum acesta afirmă;
- cheltuielile cu carburanții efectuate după data de 01.05.2009 (... lei) au fost considerate ca nedeductibile din punct de vedere fiscal în temeiul art. 48 alin (7) lit. 1¹). din Codul fiscal având în vedere că obiectul contractului cu Y constă în comercializarea unor astfel de produse și îndrumarea altor întreprinzători privați în dezvoltarea de asemenea afaceri și nu de agent comercial cum susține contribuabilul;
- cheltuielile înregistrate eronat în sumă de ... lei se regăsesc în chitanțe aparținând S.C. EC S.R.L. , societate al cărei administrator este d-l BP.

Acesta a recunoscut în timpul controlului că înregistrarea lor în evidențele P.F.A. este o eroare a sa , drept pentru care nu a făcut nicio trimitere la acestea nici în contestație și nici în completările la aceasta;

- Registrul jurnal de încasări și plăți prezentat la inspecția fiscală era condus manual și nu în format electronic;
- nu s-a pus în vedere contribuabilului refacerea evidențelor contabile pentru perioada verificată;
- inspecția fiscală s-a efectuat asupra Registrului jurnal de încasări și plăți condus manual și a documentelor ce au stat la baza înregistrării în acesta prezentate la data controlului.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

Potrivit certificatului constatator eliberat de Oficiul Registrului Comerțului de pe lângă Tribunalul Bistrița-Năsăud (fila nr. 59) P.F.A. BP este autorizată să desfășoare activitățile încadrate în următoarele clase CAEN:

- 4799 – Comerț cu amănuntul efectuat în afara magazinelor , standurilor , chioșcurilor și piețelor;
- 7320 – Activități de studiere a pieței și de sondare a opiniei publice.

În vederea desfășurării activității sale autorizate , în cursul anului 2008 , contestatoarea a procurat , în vederea comercializării , produse de tip Y. Așa cum se arată în cuprinsul actelor de verificare deși contribuabilul nu a reușit să vândă până la finalul anului fiscal 2008 integrale produsele arătate , a înregistrat pe cheltuieli întreaga sumă achitată pentru procurarea acestora. Se arată astfel în Raportul de inspecție fiscală nr. 358/06.09.2010 (filele nr. 18-25) că la 31.12.2008 contestatoarea avea în stoc marfă procurată și recepționată în anul 2008 în valoare de ... lei , sumă înregistrată la cheltuieli.

Având în vedere că în ceea ce privește deductibilitatea acestor cheltuieli în anul fiscal 2008 punctele de vedere ale organelor de inspecție fiscală sunt contradictorii celor exprimate de către reprezentanții contestatoarei , în vederea soluționării contestației vizând acest capăt de cerere , se impune a se stabili cu claritate dacă la determinarea venitului net asemenea cheltuieli sunt de natura deductibilă sau nedeductibilă urmând a fi scăzute sau nu din venitul brut.

În această ordine de idei apreciem că în cauză sunt suficient de edificatoare dispozițiile art. 48 alin. (1) din Codul fiscal potrivit cărora „*Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și **cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.***”.

Cu alte cuvinte , potrivit textului legal anterior citat , rezultă că venitul net sau impozabil se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării acestui venit brut. Este limpede că celelalte cheltuieli care nu au participat la obținerea venitului brut nu vor fi deduse din acesta. Cum produsele de tip Y rămase

pe stoc la 31.12.2008 nu au fost vândute este limpede că cheltuiala cu acestea în cuantum de ... lei nu este aferentă realizării venitului brut aferent exercițiului anului 2008. Prin urmare , la calculul venitului net această cheltuială nu poate fi scăzută din venitul brut fiind considerată astfel nedeductibilă în anul 2008.

Având în vedere cele anterior arătate contestația petentei vizând impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul 2008 în sumă de ... lei prin influențarea bazei de impozitare cu cheltuielile excluse de la deducere (... lei) urmează a fi respinsă ca neîntemeiată.

Ținând seama că o parte din cheltuielile considerate nedeductibile fiscal de către organele fiscale (... lei) în anul 2009 sunt aferente mărfurilor aflate pe stoc la sfârșitul anului fiscal (31.12.2009) constatăm că , potrivit argumentației de mai sus , și ele au fost corect încadrate juridic de către Activitatea de inspecție fiscală Bistrița-Năsăud.

Privitor la deductibilitatea cheltuielilor cu carburanții (... lei) efectuate de către petentă în anul 2009 , după data de 01.05.2009 , menționăm că în conformitate art. 48 alin. (7) lit. 1¹). din Codul fiscal nu sunt cheltuieli deductibile *“în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:*

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.”.

Analizând documentele aflate la dosarul cauzei constatăm că petenta nu se află în niciuna din situațiile de excepție prevăzute la punctele 1-3 din normele legale anterior citate astfel că aceste cheltuieli au fost corect catalogate ca nedeductibile fiscal de către organele de inspecție fiscală.

Afirmațiile petentei potrivit cărora activitatea desfășurată de BP în cadrul P.F.A. este de agent comercial și de recrutare motiv pentru care s-ar încadra în excepția prevăzută la pct. 1 pentru vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de recrutare a forței de muncă nu pot fi însușite întrucât ele nu sunt întemeiate. Astfel , potrivit pct. 3.6. din contractul de novație (filele nr. 60-62) încheiat la data de 31.07.2008 *„Întreprinzătorul Privat nu este un angajat sau un reprezentant al Y, acționând ca parte independentă legată prin contract și nu printr-o relație de muncă , de franciză , agenție sau prin orice alt tip de relație de dependență de Y. Ca atare Întreprinzătorului Privat îi revine întreaga responsabilitate asupra oricăror cheltuieli legate de înregistrarea și conducerea propriei afaceri , de îndeplinirea tuturor obligațiilor administrative , legale și cu privire la protecția consumatorilor care îi revin.”.* Cu alte cuvinte P.F.A. BP nu este agent de vânzări al Y. De asemenea

, „îndrumarea” altor Întreprinzători Privati în dezvoltarea afacerii Y nu poate fi considerată ca fiind activitate de recrutare a forței de muncă. Nici activitatea persoanei fizice BP în cadrul P.F.A. nu poate fi apreciată ca fiind una de agent de vânzări în lipsa unor documente care să ateste fără echivoc acest fapt.

Așa fiind , apreciem că organele de inspecție fiscală au procedat corect în cazul analizat excluzând de la deducere cheltuielile cu carburanții efectuate de către contestatoare după data de 01.05.2009 motiv pentru care cererea petentei vizând aceste cheltuieli se impune a fi respinsă ca neîntemeiată.

În ceea ce privește suma de ... lei înregistrată eronat pe cheltuieli , deși contribuabilul nu face nicio trimitere directă la aceasta , prin contestarea întregului impozit stabilit pentru anul 2009 (... lei) , se subînțelege că acesta nu își însușește măsurile stabilite de către organele de inspecție vis-a-vis de aceasta.

Așa cum rezultă din scrisoarea nr. 29/04.01.2011 (filele nr. 66-67) emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud cheltuielile înregistrate eronat în sumă de ... lei sunt cuprinse în chitanțe eliberate pe numele S.C. EC S.R.L. al cărei administrator este d-l BP și că , referitor la acestea , în timpul inspecției fiscale s-a recunoscut înregistrarea eronată.

În lipsa unor motive ori puncte de vedere contrare constatărilor organelor de inspecție fiscală cu privire la aceste cheltuieli apreciem că ele nu au fost combătute în nici un fel motiv pentru care capătul de cerere vizându-le se impune a fi respins ca nemotivat.

Pentru motivele de mai sus constatăm că influențarea bazei de impozitare pentru impozitul pe venit aferent anului fiscal 2009 cu cheltuieli nedeductibile fiscal de ... , stabilite cu ocazia controlului este corectă în raport cu motivele invocate în cuprinsul contestației și al completărilor aduse ulterior acesteia.

Așa fiind cererea petentei vizând impozitul pe venit aferent anului 2009 de ... lei urmează a fi respinsă.

Argumentele contestatoarei , pe lângă faptul că sunt contradictorii (pe de o parte se susține că stocurile de marfă există , iar pe de alta că bunurile respective au fost folosite în interes personal ori la prezentări) , nu pot fi luate în considerare în soluționarea favorabilă a cererii întrucât chiar dacă produsele ar fi fost folosite la prezentări nu s-a prezentat nici un document în vederea dovedirii acestui fapt , așa cum este prevăzut la art. 48 alin. (4) lit. a). din Codul fiscal , iar dacă au fost folosite în interes personal ele nu sunt deductibile conform art. 48 alin. (7) lit. a). din Codul fiscal.

Nu poate fi primită nici motivația adusă ulterior de petentă conform căreia produsele pentru a căror achiziție nu a fost considerată deductibilă cheltuielile au fost folosite în interes personal fiind facturate către persoana fizică BP , întrucât așa cum s-a arătat mai sus organele de inspecție fiscală precizează că la momentul verificării ele se aflau în stoc nefiind facturate către nicio persoană fizică. De altfel în cuprinsul contestației, la punctul 1. (fila nr. 35) , contestatoarea însăși precizează că stocurile de marfă există.

Un alt aspect care se impune a fi menționat este acela că , potrivit afirmațiilor organelor de inspecție fiscală regăsite în cuprinsul adresei nr. 29/04.01.2011 (filele nr. 66-67) , urmare inspecției fiscale nu s-a dispus refacerea evidențelor contabile ale

P.F.A. BP ori acesta a încercat în calea administrativă de atac să se folosească de documente (Registru – Jurnal de încasări și plăți) refăcute ulterior inspecției fiscale.

Privitor la accesoriile de ... lei stabilite în sarcina petentei pentru anul 2008 , având în vedere că ele , în conformitate cu principiul „accesorium sequitur principale” , iau cursul debitelor care le-au generat , contestația petentei vizând acest capăt de cerere urmează să fie respinsă.

Pentru considerentele de mai sus , în conformitate cu dispozițiile art. 210 și art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală se ,

DECIDE:

Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de P.F.A. BP pentru suma totală de ... lei constând în impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) , majorări de întârziere aferente impozitului pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 (... lei) și , respectiv , impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2009 (... lei) iar , pe cale de consecință, menținerea în totalitate a Deciziei de impunere nr. 483/08.09.2010 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Bistrița-Năsăud.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud - Secția comercială de contencios administrativ și fiscal.

p. DIRECTOR EXECUTIV ,
LS

Verificat și avizat decizia:
Șef birou soluționare contestații
LS

Întocmit decizia:
Consilier superior

LS