

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 41
din 30.06.2005

**privind soluționarea contestației formulate de
din localitatea Suceava
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. /16.05.2005**

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Financiară a municipiului Suceava, prin adresa nr. /13.05.2005, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr. din 16.05.2005, cu privire la contestația formulată de din localitatea Suceava, nr. bl. sc. apt.

Contestația a fost formulată împotriva deciziilor emise în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.04.2005 de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava, respectiv:

- Deciziei de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2001 nr. /28.03.2005;
- Deciziei de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2002 nr. /28.03.2005;
- Deciziei de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2003 nr. /01.04.2005.
- Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. /11.04.2005.

contestă suma totală de

lei, reprezentând:

- lei impozit pe venit aferent anului 2001, stabilit prin Decizia de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2001 nr. / 28.03.2005;
- lei impozit pe venit aferent anului 2002, stabilit prin Decizia de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2002 nr. / 28.03.2005;
- lei impozit pe venit aferent anului 2003, stabilit prin Decizia de impunere anuală pentru persoanele fizice române cu domiciliul în România pe anul 2003 nr. / 04.04.2005;
- lei taxa pe valoarea adăugată, stabilită prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare stabilite de inspecția fiscală nr. / 11.04.2005;
- lei dobânzi aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr. / 11.04.2005;
- lei penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, stabilite prin Decizia de impunere nr. / 11.04.2005;
- lei *cheltuieli considerate prin Raportul de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005 ca fiind nedeductibile în anul 2004.*

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut la art. 176 din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că sunt îndeplinite prevederile art. 174 alin. (1), art. 175 și art. 178 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să analizeze contestația formulată din localitatea Suceava.

I. din localitatea Suceava, prin cererea formulată, contestă impozitul pe venit în sumă de lei stabilit de Administrația Finanțelor Publice a municipiului prin deciziile de impunere anuale numerele /28.03.2005, / 28.03.2005 și / 04.04.2005, precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, dobânzile de întârziere aferente în sumă de lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei, stabilite prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare nr. / 11.04.2005, emise în baza Raportului de inspecție fiscală încheiat în data de 11.04.2005.

De asemenea, contestă și cheltuielile în sumă de lei, considerate prin Raportul de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005 ca fiind nedeductibile în anul 2004.

**În susținerea contestației,
argumente:**

invocă următoarele

Organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor reprezentând contravaloarea benzinei consumate, care a fost achiziționată pe bază de bonuri fiscale emise de S.C. S.A.

Astfel, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor cu combustibilii pentru suma de lei, din care:

- lei cheltuieli efectuate în anul 2001;
- lei cheltuieli efectuate în anul 2002;
- lei cheltuieli efectuate în anul 2003;
- lei cheltuieli efectuate în anul 2004.

Totodată, petenta precizează că organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor cu bunurile înscrise în bonurile fiscale emise de S.C. S.A., S.C. S.A., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L. și nici cheltuiala cu instalația auto GPL, facturată de S.C., care reprezintă o alternativă eficientă la consumul de benzină.

Contestatoarea arată că pentru realizarea veniturilor în perioada 2001 – 2004, a folosit autovehiculul cu numărul de înmatriculare care este proprietatea persoanei fizice. În acest sens a fost încheiat contractul de închiriere nr. / 26.01.2004, care a fost prezentat organelor de inspecție fiscală.

Contrar prevederilor art. 10 din O.G. nr. 7 / 2001, care prevede deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociațiilor, utilizate pentru afacere, organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielilor reprezentând contravaloarea benzinei și pieselor de schimb consumate cu autovehiculul închiriat în perioada verificată, deși, la verificările efectuate în anii 2001 și 2002, acestea au fost admise la deducere.

Ținând cont de faptul că în anii 2001 și 2002 a mai fost verificată cu ocazia definitivării impunerii anuale, petenta solicită precizarea datelor suplimentare ce nu au fost cunoscute anterior sau erorile de calcul care au dus la decizia de reverificare a perioadei anterioare.

Contestatoarea arată că organele de inspecție fiscală au precizat în mod eronat în raportul de inspecție fiscală că în timpul controlului contribuabilul a fost reprezentat de dna. Astfel, din contractele de asociere nr. / 2000, / 2001 și / 2004 prezentate organelor de control, rezultă că persoana delegată care răspunde de întreaga activitate a asociației în raporturile cu autoritățile publice este . Prin urmare, acesta este motivul pentru care dna. nu a știut de existența foilor de parcurs pentru mașina cu care asociația familială își desfășoară activitatea.

În susținerea celor afirmate, contestatoarea a depus în copie următoarele documente:

- contractul de prestări servicii nr. / 2004 încheiat cu S.C. S.R.L.
 - foi de parcurs pentru perioada august - decembrie 2004;
 - desfășurătoare de plată pentru curierul din perioada august - decembrie 2004;
 - contracte de închiriere pentru autovehiculul din perioada 2001 - 2004;
 - bonuri fiscale pentru achiziția de carburanți în perioada 2001 - 2004;
 - factura de achiziție a unui calculator în sumă de lei.
- Petenta arată că organele de inspecție fiscală nu au admis deducerea cheltuielii cu calculatorul, achiziționat în baza facturii nr. „deoarece nu corespunde descrierii documentelor legal aprobate, conform Legii nr. 345 / 2002.”

II. Prin deciziile contestate, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava au stabilit debite suplimentare în baza următoarelor constatări din Raportul de inspecție fiscală nr. , încheiat în data de 11.04.2005:

1. Cu privire la impozitul pe venit.

Pentru activitatea desfășurată în anul 2001, din procesul verbal de verificare nr. / 12.04.2002, rezultă următoarele:

Venit brut realizat:	lei.
Cheltuieli deductibile:	lei.
Venit net:	lei.

În urma inspecției fiscale, s-au stabilit următoarele sume:

Venit brut realizat:	lei.
Cheltuieli deductibile:	lei.
Venit net:	lei.

Diferența de venit net de lei este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu benzina, materialele electrice și imprimantele achiziționate cu bonuri fiscale. Cheltuielile cu bunurile menționate nu au fost admise la deducere din venitul realizat în baza prevederilor art. 10 alin (a) din O.G. nr. 7 / 2001 și a prevederilor pct. 13 - 15 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, în conformitate cu prevederile O.G. nr. 73 / 1999, aprobate prin O.M.F. nr. 215 / 2000.

În baza prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu bunurile achiziționate pe bază de bonuri fiscale.

În ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul, se precizează că pentru admiterea deductibilității acestora contribuabilul trebuia să prezinte inspecției fiscale documentele care să ateste faptul că acesta a fost folosit în scopul realizării venitului (contract de închiriere a autovehiculului înregistrat la unitatea fiscală din care să rezulte utilizarea acestuia în derularea afacerii, ordine de deplasare, foi de parcurs).

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală definitivă nr. _____ din 28.03.2005, din care rezultă un impozit pe venit de _____ lei, cu _____ lei mai mult decât în decizia anterioară.

Pentru activitatea desfășurată în anul 2002, din procesul verbal de verificare nr. _____ / 11.02.2003, rezultă următoarele:

Venit brut realizat:	lei.
Cheltuieli deductibile:	lei.
Venit net:	lei.

În urma inspecției fiscale, s-au stabilit următoarele sume:

Venit brut realizat:	lei.
Cheltuieli deductibile:	lei.
Venit net:	lei.

Diferența de venit net de _____ lei este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielii cu benzina și materialele achiziționate pe bază de bonuri fiscale. Cheltuielile cu bunurile menționate nu au fost admise la deducere din venitul realizat în baza prevederilor art. 10 alin (a) din O.G. nr. 7 / 2001 și a prevederilor pct. 13 – 15 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile O.G. nr. 73 / 1999, aprobate prin O.M.F. nr. 215 / 2000.

În baza prevederilor legale menționate, organele de inspecție fiscală au stabilit ca fiind nedeductibile cheltuielile cu bunurile achiziționate pe bază de bonuri fiscale.

În ceea ce privește cheltuielile cu combustibilul, se precizează că pentru admiterea deductibilității acestora contribuabilul trebuia să prezinte inspecției fiscale documentele care să ateste faptul că acesta a fost folosit în scopul realizării venitului (contract de închiriere a autovehiculului înregistrat la unitatea fiscală, din care să rezulte utilizarea acestuia în derularea afacerii, ordine de deplasare, foi de parcurs).

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală definitivă nr. _____ din 28.03.2005, din care rezultă un impozit pe venit de _____ lei, cu _____ lei mai mult decât în decizia anterioară.

Pentru activitatea desfășurată în anul 2003, conform evidentei contabile prezentate de contribuabil, rezultă următoarele:

Venit brut realizat: lei.
Cheltuieli deductibile: lei.
Venit net: lei.

În urma inspecției fiscale s-au stabilit următoarele sume:

Venit brut realizat: lei.
Cheltuieli deductibile: lei.
Venit net: lei.

Diferența de venit net de lei este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu benzina și materialele achiziționate pe bază de bonuri fiscale.

Astfel, nu a fost admisă la deducere suma de lei reprezentând cheltuieli cu benzina achiziționată pe bază de bonuri fiscale, întrucât contribuabilul nu justifică cu documente consumul acestei în scopul afacerii, respectiv cu ordine de deplasare și foi de parcurs.

Totodată, nu a fost admisă la deducere suma lei, reprezentând cheltuieli cu bunurile achiziționate pe bază de bonuri fiscale emise de S.C. S.A., S.C. S.A., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L., întrucât acestea nu sunt însoțite de facturi.

Cheltuielile cu bunurile menționate nu au fost admise la deducerea din venitul realizat, în baza prevederilor pct. 14 – 15 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile O.G. nr. 7 / 2001, aprobate prin O.M.F. nr. 58 / 2003.

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală rectificativă nr. din 01.04.2005, prin care se stabilește un impozit pe venit de lei, cu lei mai mult decât în decizia anterioară.

Pentru activitatea desfășurată în anul 2004, conform evidentei contabile prezentate de contribuabil, rezultă următoarele:

Venit brut realizat: lei.
Cheltuieli deductibile: lei.
Venit net: lei.

În urma inspecției fiscale s-au stabilit următoarele sume:

Venit brut realizat: lei.
Cheltuieli deductibile: lei.
Venit net: lei.

Diferența de venit net de _____ lei este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielilor cu benzina și materialele achiziționate pe bază de bonuri fiscale.

Astfel, nu a fost admisă la deducere suma de _____ lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, întrucât contribuabilul nu dovedit cu documente justificative că acesta a fost consumat în scopul afacerii.

De asemenea, nu a fost admisă la deducere suma _____ lei, reprezentând cheltuieli cu bunurile înscrise în bonurilor emise de S.C. _____ S.A., S.C. _____ S.A., S.C. _____ S.R.L., S.C. _____ S.R.L. și S.C. _____ S.R.L., întrucât acestea nu sunt însoțite de facturi.

Cheltuielile cu bunurile menționate nu au fost admise la deducerea din venitul realizat, în baza prevederilor pct. 14 – 15 din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571 / 2003, aprobate prin O.M.F. nr. 1040 / 2004.

Totodată, nu a fost admisă la deducere suma _____ lei, reprezentând cheltuiala cu instalația auto facturată de _____ întrucât în patrimoniul afacerii nu există un autovehicul care să justifice cheltuielile cu îmbunătățirea acestuia.

Suma stabilită de inspecția fiscală ca venit net în anul 2004, va sta la baza stabilirii venitului anual global și implicit a impozitului pe venit pentru anul 2004.

2. Cu privire la taxa pe valoarea adăugată.

Pentru perioada verificată, respectiv 01.01.2001 – 31.07.2002, contribuabilul a evidențiat TVA colectată în sumă de _____ lei și TVA deductibilă în sumă de _____ lei, rezultând TVA de plată în sumă de _____ lei. Pentru aceeași perioadă, inspecția fiscală a stabilit TVA colectată în sumă de _____ lei și TVA deductibilă în sumă de _____ lei, rezultând TVA de plată în sumă de _____ lei.

Față de cele evidențiate de contribuabil, în timpul inspecției fiscale taxa pe valoarea adăugată a fost influențată prin diminuarea taxei pe valoarea adăugată deductibilă cu următoarele sume:

- pentru anul 2001 cu suma de _____ lei, reprezentând TVA înscrisă în bonurile fiscale care au stat la baza achiziției de benzină, imprimate și produse electronice;

- pentru anul 2002 cu suma de _____ lei reprezentând: _____ lei taxa pe valoarea adăugată înscrisă în bonuri fiscale care au stat la baza achiziției de benzină și imprimate și _____ lei taxa pe valoarea adăugată înscrisă factura fiscală _____ nr. _____ emisă de S.C. _____

_____ S.R.L. care a stat la baza achiziției unui calculator.

Pentru aceste sume, nu s-a acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată, în baza prevederilor art. 19 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 24 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește TVA aferentă achiziției de combustibil, se precizează că, pentru admiterea deductibilității acesteia, contribuabilul trebuia să prezinte inspecției fiscale documentele care să ateste faptul că acesta a fost folosit în scopul realizării venitului (contract de închiriere a autovehiculului înregistrat la unitatea fiscală, din care să rezulte utilizarea acestuia în derularea afacerii, ordine de deplasare, foi de parcurs).

Pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată declarată la organul fiscal și a TVA stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei.

Taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de lei, dobânzile de întârziere aferente în sumă de lei și penalitățile de întârziere aferente în sumă de lei au fost stabilite prin Decizia de impunere nr. /11.04.2005.

III. Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei și având în vedere constatările organelor de control, motivele asociației familiale, precum și actele normative invocate de contestatoare și de organele de inspecție fiscală, se rețin următoarele:

1. Referitor la suma totală de lei reprezentând impozit pe venit suplimentar, din care: lei stabilită prin Decizia nr. din 28.03.2005, lei stabilită prin Decizia de impunere nr. din 28.03.2005 și de lei stabilită prin Decizia de impunere nr. din 01.04.2005, cauza supusă soluționării este dacă cheltuielile cu combustibilii, materialele electrice, imprimantele și alte materiale consumabile, însumând lei, sunt deductibile la calculul venitului net, în condițiile în care, pe de o parte, documentele de achiziție a acestor bunuri nu conțin toate elementele pentru a dobândi calitatea de document justificativ, iar pe de altă parte, nu justifică cu documente că aceste bunuri au fost folosite în scopul realizării de venituri.

CU PRIVIRE LA NEADMITEREA LA DEDUCERE A CHELTUIELILOR, PE MOTIV CĂ DOCUMENTELE DE ACHIZIȚIE A BUNURILOR NU CONTIN TOATE ELEMENTELE PENTRU A DOBÂNDI CALITATEA DE DOCUMENT DE JUSTIFICATIV:

1.1. În fapt, prin deciziile de impunere anuale numerele /28.03.2005, / 28.03.2005 și / 01.04.2005, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005, Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de lei, din care: lei pentru anul 2001, lei pentru anul 2002 și lei pentru anul 2003.

Stabilirea impozitului pe venit suplimentar în sumă de lei, este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de lei.

Organele de control, prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat în 11.04.2005, au stabilit că suma de _____ lei reprezentând cheltuieli cu benzina, materialele electrice, imprimătele și alte materiale consumabile, este nedeductibilă la calculul venitului net, întrucât pe de o parte, bonurile fiscale care au stat la baza achiziției acestor bunuri nu conțin toate elementele pentru a dobândi calitatea de document justificativ, iar pe de altă parte, contribuabilul nu justifică cu documente că bunurile au fost folosite în scopul realizării de venituri.

Organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile în ansamblu, fără să precizeze **care este suma cheltuielilor stabilită ca fiind nedeductibilă pe motiv că documentele care au stat la baza achiziției de bunuri nu conțin toate elementele pentru a îndeplini calitatea de document justificativ și care este suma cheltuielilor stabilită ca fiind nedeductibilă pe motiv că asociația familială nu justifică cu documente că bunurile au fost folosite în scopul realizării de venituri.**

În drept, în ceea ce privește stabilirea nedeductibilității cheltuielilor cu achiziția unor bunuri și servicii pe motiv că documentele de achiziție nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, sunt aplicabile prevederile capitolului „II Organizarea evidenței contabile în partidă simplă” din Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 215 / 2000, unde, referitor la Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, se stipulează:

„13. Orice operațiune patrimonială se consemnează în momentul efectuării ei într-un înscris care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economice și financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economice și financiare, iar atunci când este necesar și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economice și financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. **Înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”**

Aceleași prevederi au fost preluate și prin Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 58 / 2003, publicate în Monitorul Oficial al României nr. 89 din 13 februarie 2003.

Din conținutul actelor normative citate rezultă cu claritate că înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă pot dobândi calitatea de document justificativ **numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.**

Din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, rezultă că bonurile fiscale privind achiziția de benzină, produse, electrice, imprimate și alte materiale consumabile au fost tratate la modul general, precizându-se că acestea trebuiau să cuprindă elementele prevăzute la cap. II lit. B, pct. 13 – 15 din de O.M.F. nr. 215 / 2000.

În acest sens, organele de inspecție fiscală au enumerat **textual** elementele prevăzute la cap. II lit. B, pct. 13 – 15 din de O.M.F. nr. 215 / 2000, fără să precizeze care au fost documentele avute în vedere și ce informații nu sunt furnizate prin documentele de achiziție a benzinei, materialelor electrice, imprimatelor și altor materiale consumabile.

Prin raportul de inspecție fiscală încheiat în 11.04.2005, organele de control nu precizează quantumul sumelor stabilite ca fiind nedeductibile la calculul venitului net ca urmare a neîndeplinirii condiției privind înregistrarea valorilor în evidența contabilă pe bază de documente care să conțină toate informațiile pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

În atare situație, organul de soluționare constituit la nivelul Direcției Generale a Finanțelor Publice a județului Suceava **nu se poate pronunța cu privire la quantumul cheltuielilor cu combustibilii și materialele consumabile** înregistrate în evidența contabilă pe bază de documente care nu conțin toate informațiile pentru a dobândi calitatea de document justificativ și care nu au fost acceptate la deducere de către organele de inspecție fiscală.

CU PRIVIRE LA NEADMITEREA LA DEDUCERE A CHELTUIELILOR, PE MOTIV CĂ AOCIAȚI FAMILIALĂ NU JUSTIFICĂ CU OCUMENTE CĂ BUNURILE ACHIZITIONATE AU FOST FOLOSITE ÎN SCOPUL REALIZĂRII DE VENITURI:

1.2. În fapt, prin deciziile de impunere anuale numerele / 28.03.2005, / 28.03.2005 și / 01.04.2005, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005, Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de lei, din care: lei pentru anul 2001, lei pentru anul 2002 și lei pentru anul 2003.

Stabilirea impozitului pe venit suplimentar în sumă de lei,
este rezultatul neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de lei.

Organele de control, prin Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat în 11.04.2005, au stabilit că suma de _____ lei reprezentând cheltuieli cu benzina, materialele electrice, imprimatale și alte materiale consumabile, este nedeductibilă la calculul venitului net, întrucât pe de o parte, contribuabilul nu justifică cu documente că bunurile au fost folosite în scopul realizării de venituri, iar pe de altă parte, bonurile fiscale care au stat la baza achiziției acestor bunuri nu conțin toate elementele pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Organele de inspecție fiscală au tratat cheltuielile în ansamblu, fără să precizeze **care este suma cheltuielilor stabilită ca fiind nedeductibilă pe motiv că asociați familială nu justifică cu documente că bunurile au fost folosite în scopul realizării de venituri** și care este suma cheltuielilor stabilită ca fiind nedeductibilă pe motiv că documentele care au stat la baza achiziției de bunuri nu conțin toate elementele pentru a îndeplini calitatea de document justificativ.

Referitor la justificarea cu documente a consumului de bunuri în scopul realizării de venituri, organele de inspecție fiscală au precizat că pentru admiterea deductibilității cheltuielilor cu benzina, contribuabilul trebuia să prezinte inspecției fiscale documentele care să ateste faptul că acesta a fost folosit în scopul realizării venitului (contract de închiriere a autovehiculului înregistrat la unitatea fiscală, din care să rezulte utilizarea acestuia în derularea afacerii, ordine de deplasare, foi de parcurs), lăsându-se să se înțeleagă că _____ nu justifică cu documente, efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării veniturilor.

În drept, în ceea ce privește justificarea cu documente a cheltuielilor efectuate de contribuabil în anul 2001, sunt incidente dispozițiile art. 10 din O.G. nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aplicabile până la 31.12.2001, care stipulează:

„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente;”

Aceste prevederi au fost preluate de art. 10 alin. (1) din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venitul global.

În ceea ce privește metodele de determinare a venitului net, prevederile art. 16 din O.G. nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, stabilesc că:

„(1) Venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă.

(2) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.”

Aceste prevederi au fost preluate de art. 16 din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venitul global.

Referitor la **cheltuielile deductibile din venitul brut**, la punctul 2 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066 / 1999, unde se fac precizări pentru aplicarea art. 16 din O.G. nr. 73 / 1999, se stipulează:

„Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili.

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; [...]”

Aceste prevederi au fost preluate de Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54 / 2003, (pct. 2 referitor la art. 16 din O.G. nr. 7 / 2001).

Din conținutul actelor normativ citate, se reține ca regulă de bază pentru cheltuieli, că acestea *sunt aferente venitului dacă* sunt efectuate în cadrul activităților *desfășurate în scopul realizării acestuia* și sunt justificate cu documente.

Or, prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziilor de impunere contestate, organele de inspecție fiscală precizează că pentru acordarea deductibilității benzinei contribuabilul trebuia să prezinte inspecției fiscale documentele care să ateste faptul că acesta a fost folosit în scopul realizării venitului (contract de închiriere a autovehiculului înregistrat la unitatea fiscală, din care să rezulte utilizarea acestuia în derularea afacerii, ordine de deplasare, foi de parcurs), lăsând să se înțeleagă că nu justifică cu documente efectuarea acestor cheltuieli în scopul realizării veniturilor.

Din documentele existente la dosarul contestației se reține că deși contestă stabilirea nedeductibilității cheltuielilor cu combustibili înregistrate în perioada 2001 – 2004, aceasta depune în susținerea contestației documente justificative doar pentru anul 2004.

Astfel, se constată că . . . nu susține cu documente efectuarea cheltuielilor cu combustibili înregistrate în perioada 2001 – 2003.

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziilor de impunere contestate, organele de inspecție fiscală tratează cheltuielile la modul general, respectiv stabilește că este nedeductibilă la calculul venitului net suma totală de . . . lei, reprezentând atât cheltuielile cu combustibilul, dar și cu materialele electrice, imprimatele și alte materiale consumabile, organul competent de soluționare a contestațiilor **nu poate determina cuantumul cheltuielilor cu combustibili înregistrate în perioada 2001 – 2003, care nu este deductibilă la calculul venitului net.**

Având în vedere cele prezentate, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor în sumă de . . . lei și în consecință, urmează să se desființeze Decizia de impunere anuală pe anul 2001 nr. . . . din 28.03.2005 pentru impozitul pe venit suplimentar în sumă de . . . lei, Decizia de impunere anuală pe anul 2002 nr. . . . din 28.03.2005 pentru impozitul pe venit suplimentar în sumă de . . . lei și Decizia de impunere anuală pe anul 2003 nr. . . . din 01.04.2005 pentru impozitul pe venit suplimentar în sumă de . . . lei, emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. . . . / 11.04.2005.

Urmează ca organul fiscal, prin altă echipă, să procedeze la reverificarea cheltuielilor înregistrate de . . . strict pentru aceeași perioadă, să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 185 (3) "*Soluții asupra contestației*" din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

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

2. Referitor la contestarea sumei de . . . lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilii și cu alte materiale consumabile, înregistrate de contribuabil în anul 2004, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală contestat, nu s-au stabilit diferențe de impozit.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală încheiat în 11.04.2005, organele de inspecție fiscală au stabilit că din totalul cheltuielilor de . . . lei, evidențiate de contribuabil în anul 2004, suma de . . . lei este nedeductibilă la calculul venitului net.

În consecință, organele de inspecție fiscală au diminuat cheltuielile cu lei, stabilind că suma deductibilă la calculul venitului global pe anul 2004 este de lei și că pe baza acestor date, va fi emisă decizia de impunere anuală pe anul 2004.

În drept, art. 174 alin (1) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, precizează:

„Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia, în condițiile legii.”

În ceea ce privește **titlul de creanță**, art. 107 alin. (3) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, prevede că:

„Titlul de creanță este actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii”

La art. 178, alin (1) lit. a) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se stipulează:

*„(1) **Contestațiile formulate împotriva deciziilor de impunere**, a actelor administrative fiscale asimilate deciziilor de impunere, precum și a titlurilor de creanță privind datoria vamală se soluționează după cum urmează:*

a) contestațiile care au ca obiect impozite, taxe, contribuții, datorie vamală, precum și accesorii ale acestora, al căror quantum este sub 5 miliarde lei, se soluționează de către organele competente constituite la nivelul direcțiilor generale unde contestatorii au domiciliul fiscal sau, după caz, de către organul fiscal stabilit la art. 33 alin. (3); [...]”

Din analiza dispozițiilor legale citate se reține că se poate formula contestație împotriva titlului de creanță prin care s-a stabilit în sarcina contribuabilului impozite, taxe, contribuții, datorie, vamală precum și accesorii ale acestora, or prin raportul de inspecție fiscală contestat nu s-au stabilit obligații bugetare în sarcina contestatoarei.

În atare situație, se trage concluzia că nu putea contesta modificarea bazei de impunere prin Raportul de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005, cu atât mai mult cu cât, art. 169 alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispune că **„Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilită prin decizie de impunere se contestă numai împreună.”**

În același sens, se rețin și prevederile art. 100 alin. (1) și (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„Art. 100 - Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

(1) Rezultatul inspecției fiscale va fi consemnat într-un raport scris, în care se vor prezenta constatările inspecției, din punct de vedere faptic și legal.

(2) Dacă, ca urmare a inspecției, se modifică baza de impunere, raportul întocmit va sta la baza emiterii deciziei de impunere. În cazul în care baza de impunere nu se modifică, acest fapt va fi comunicat în scris contribuabilului. ”

Deoarece, așa cum se precizează prin Raportul de inspecție fiscală nr. 11.04.2005, cheltuielile stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe venit vor fi luate în calcul la stabilirea venitului global și impozitului aferent, prin decizie de impunere, se trage concluzia că urmează să se emită decizia de impunere pentru anul 2004.

Decizia de impunere emisă în condițiile arătate, constituie titlu de creanță susceptibil a fi contestat de către contribuabil, în termenul de prevăzut la art. 176 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Întrucât, așa cum s-a arătat, prin raportul de inspecție fiscală contestat nu s-au stabilit obligații fiscale suplimentare, precizându-se doar că valoarea cheltuielilor evidențiate de contribuabil, diminuată cu cheltuielile stabilite ca fiind nedeductibile prin acest act este cea care contează la stabilirea venitului global și implicit a impozitului pe venit pentru anul 2004, pentru suma de lei reprezentând cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile în anul 2004, urmează să se respingă contestația ca prematur formulată.

3. Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă putea beneficia de dreptul de deducere a TVA înscrisă în bonurile fiscale care au stat la baza achiziției de combustibili, imprimate și alte materiale, precum și a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. emisă de S.C. S.R.L. la 17.07.2002, în condițiile în care pentru combustibilul achiziționat pe bază de bonuri fiscale nu se prezintă documente justificative care să confirme faptul că aceasta a fost consumat în folosul firmei, iar factura nr. și bonurile fiscale de achiziție a materialelor consumabile nu conțin informațiile necesare pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

În fapt, pentru perioada supusă verificării, respectiv 01.01.2001 – 31.07.2002, organele de inspecție fiscală au stabilit că a dedus în mod nelegal TVA în sumă de lei înscrisă pe bonurile fiscale ce au stat la baza achiziției de benzină, imprimată și alte materiale, precum și în factura nr. emisă de S.C. S.R.L. la 17.07.2002.

Prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare, organele de inspecție fiscală au prezentat cadrul legal cu privire la obligativitatea justificării exercitării dreptului de deducere a TVA de către contribuabili, fără să precizeze concret care sunt motivele pentru care stabilesc că nu avea drept de deducere a TVA în sumă de lei.

Astfel, față de conținutul actelor normative invocate de organele de inspecție fiscală, respectiv art. 19 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată și art. 24 alin. (1) lit. a) din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, se deduce că, fie documentele care au stat la baza deducerii TVA de către contribuabil nu au fost întocmite conform legii, fie contribuabilul nu poate justifica că bunurile înscrise în aceste documente erau destinate nevoilor firmei și sunt proprietatea acesteia.

În drept, sunt aplicabile:

- prevederile art. 19 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabile până la 31.12.2002, care stipulează:

„Pentru efectuarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă intrărilor contribuabilii sunt obligați:

- a) să justifice suma taxei prin documente întocmite conform legii de către contribuabili înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată;*
- b) să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.*

Dreptul de deducere privește numai taxa ce este înscrisă într-o factură fiscală sau în alt document legal care se referă la bunuri sau servicii destinate pentru realizarea operațiunilor prevăzute la art. 18.”

- prevederile pct. 10.12. din Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 401 / 2000, aplicabile până la 31.12.2002, pentru aplicarea art. 19 din ordonanță, unde se precizează:

„10.12. Pentru exercitarea dreptului de deducere contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată sunt obligați să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei.

Documentele legale sunt:

[...]

b) *bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, cu modificările și completările ulterioare, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea contribuabilului cumpărător și numărul de înmatriculare a autovehiculului.*

Nerespectarea prevederilor lit. b) atrage pierderea dreptului de deducere a taxei aferente carburanților auto achiziționați; [...]”

- prevederile art. 24 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aplicabile în perioada 01.06.2002 – 31.07.2002, care stipulează:

“(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată orice persoană impozabilă trebuie să justifice suma taxei cu următoarele documente:

a) pentru deducerea prevăzută la art. 22 alin. (5) lit. a), cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate, emise pe numele său, de către persoane impozabile înregistrate ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată; [...]”

- prevederile art. 62 din Normele de aplicare a Legii nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, aplicabile în perioada 01.06.2002 – 31.07.2002, unde se precizează:

„(1) Documentele legale prevăzute la art. 24 alin. (1) lit. a) din lege, în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată, sunt: exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora sau prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997, bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform O.U.G. nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului. [...]”

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, din conținutul actelor normative citate, se reține că pentru efectuarea dreptului de deducere a TVA aferentă intrărilor de bunuri, contribuabilii sunt obligați să justifice suma taxei cu documente întocmite conform legii de către contribuabilii înregistrați ca plătitori de taxă pe valoarea adăugată și să justifice că bunurile în cauză sunt destinate pentru nevoile firmei și sunt proprietatea acesteia.

Din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr. / 11.04.2005 contestate, rezultă că nu a prezentat documente justificative care să confirme faptul că benzina achiziționată în perioada verificată a fost consumată pentru nevoile firmei.

În susținerea contestației, petenta depune la dosar documente justificative doar pentru anul 2004, când nu mai avea calitatea de plătitor de TVA.

Astfel, întrucât în susținerea contestației nu a depus documente justificative care să infirme cele constatate de organele de inspecție fiscală, respectiv documente care să confirme că benzina achiziționată în perioada 01.02.2001 – 31.07.2002 a fost folosită pentru nevoile firmei, se trage concluzia că aceasta nu a respectat prevederile legale cu privire la justificarea exercitării dreptului de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au tratat taxa pe valoarea adăugată în ansamblu, fără să precizeze care este suma TVA aferentă achiziției de bunuri, pentru care asociația familială nu justifică că acestea au fost folosite pentru nevoile firmei și care este suma TVA dedusă de pe documente fiscale care nu conțin toate informațiile necesare pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

Întrucât prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei nr. / 11.04.2005 contestată, nu se specifică suma taxei pe valoarea adăugată dedusă de pe bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale aparținând unităților de desfacere a carburanților auto, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța cu privire la cuantumul TVA înscrisă în aceste documente.

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale aparținând altor unități decât unităților de desfacere a carburanților auto, din conținutul actelor normative citate rezultă că documentele legale în baza cărora persoanele impozabile pot deduce taxa pe valoarea adăugată sunt exemplarul original al facturii fiscale sau alte documente specifice aprobate prin H.G. nr. 831 / 1997 și bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, aprobate conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 28 / 1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, aparținând unităților de desfacere a carburanților auto.

Or, așa cum rezultă din raportul de inspecție fiscală care a stat la baza deciziei de impunere contestată, bonurile fiscale care au stat la baza achiziției de imprimate, produse electronice și alte materiale consumabile sunt emise de către alte unități decât cele de desfacere a carburanților auto, respectiv de S.C. S.A., S.C. S.A., S.C. S.R.L., S.C. S.R.L. și S.C. S.R.L.

De altfel, din contestația formulată s-a reținut că a achiziționat combustibili doar de la S.C. S.A. în calitate de unitate specializată în desfacerea de carburanți.

Deoarece prin contestația formulată nu a adus nici un argument pentru susținerea acestui capăt de cerere, nu a depus la dosar documente care să infirme cele constatate de organele de inspecție fiscală și că bonurile în baza cărora s-a aprovizionat cu imprimare, produse electronice și alte materiale consumabile sunt emise de către alte unități decât cele de desfacere a carburanților auto, se trage concluzia că aceasta nu a respectat prevederile legale cu privire la exercitarea dreptului de deducere a TVA.

Organele de inspecție fiscală au tratat taxa pe valoarea adăugată în ansamblu, fără să precizeze care este suma TVA dedusă de pe documente fiscale care nu conțin toate informațiile necesare pentru a dobândi calitatea de document justificativ și care este suma TVA aferentă achiziției de bunuri, pentru care asociația familială nu justifică că acestea au fost au fost folosite pentru nevoile firmei.

Întrucât prin Raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii Deciziei nr. / 11.04.2005 contestată, nu se specifică suma taxei pe valoarea adăugată dedusă de pe bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale aparținând altor unități decât cele de desfacere a carburanților auto, **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța cu privire la cuantumul TVA înscrisă în aceste documente.**

Referitor la exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în factura nr. emisă de S.C.

S.R.L. la 17.07.2002, din conținutul actelor normative citate se reține că pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată, persoanele impozabile trebuie să justifice prin documente legal întocmite cuantumul taxei, respectiv cu facturi fiscale sau alte documente legal aprobate.

Referitor la întocmirea legală a facturilor fiscale sau altor documente legal aprobate, art. 29 din Legea nr. 345 / 2002, stipulează:

“Persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile și / sau operațiuni scutite cu drept de deducere au următoarele obligații: [...]

B. Cu privire la întocmirea documentelor:

*a) să consemneze livrările de bunuri și/sau prestările de servicii în facturi fiscale sau în alte documente legal aprobate și să completeze în mod **obligatoriu** următoarele date: denumirea, adresa și codul fiscal ale furnizorului/prestatorului și, după caz, ale beneficiarului, data emiterii, denumirea bunurilor livrate și / sau a serviciilor prestate, cantitățile, după caz, prețul unitar, valoarea bunurilor /serviciilor fără taxă pe valoarea adăugată, suma taxei pe valoarea adăugată. [...]*

*b) **persoanele impozabile plătitoare de taxă pe valoarea adăugată sunt obligate să solicite de la furnizori/prestatori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora [...]. Primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu la lit. a), [...]** determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente;*

Din conținutul actelor normative citate, se reține că persoanele impozabile care realizează operațiuni taxabile sunt obligate să solicite de la furnizori facturi fiscale ori documente legal aprobate și să verifice întocmirea corectă a acestora, respectiv înscrierea corectă și completă a tuturor rubricilor prevăzute de formularul legal aprobat. Totodată, se reține că primirea și înregistrarea în contabilitate de facturi fiscale sau alte documente legal aprobate care nu conțin datele prevăzute a fi completate în mod obligatoriu, **determină pierderea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferente.**

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei contestate organele de control **nu au precizat motivul** pentru care nu s-a acceptat deducerea TVA înscrisă în factura nr. **Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava nu se poate pronunța cu privire la legalitatea exercitării dreptului de deducere a TVA înscrisă în această factură.**

În consecință, pentru considerentele prezentate, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. / 11.04.2005 pentru capitolul privind taxa pe valoarea adăugată suplimentară în sumă de lei, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze la reverificarea taxei pe valoarea adăugată, strict pentru aceeași perioadă, să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în prezenta decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 185 (3) "*Soluții asupra contestației*" din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră:

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

4. Referitor la accesoriile aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de lei, din care: dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă Direcția generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care, pe de o parte, din Raportul de inspecție fiscală nr. / 11.04.2005 s-a reținut că acestea au fost calculate atât pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată declarată de contribuabil, cât și a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, iar pe de altă parte, pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, prin prezenta decizie, se desființează decizia de impunere nr. ' 11.04.2005.

În fapt, pentru neachitarea în termenul legal a taxei pe valoarea adăugată declarată de contribuabil la organul fiscal și a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzi de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, fără să precizeze cât din valoarea accesoriilor a fost calculată pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată declarată de contribuabil și cât pentru neachitarea în termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în timpul controlului.

În drept, în ceea ce privește dobânzile, sunt aplicabile:

- prevederile art. 13 art. din Ordonanța Guvernului nr. 11 / 1996 privind executarea creanțelor bugetare, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 113 / 1999 și Ordonanța Guvernului nr. 26 / 2001, aplicabile până la 31.12.2002, care stipulează că:

„Pentru achitarea cu întârziere a obligațiilor bugetare, debitorii datorează majorări de întârziere, calculate pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data realizării sumei datorate inclusiv, potrivit prevederilor legale în vigoare.

[...]

În cazul constatării unor diferențe de obligații bugetare, stabilite de organele competente, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare, la care s-a stabilit diferența, până la data realizării acesteia inclusiv, prevederile alin. 1 aplicându-se în mod corespunzător.”

- prevederile art. 12 și art. 13 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, aplicabile în perioada 01.01.2003 – 31.12.2003, care prevede că:

„Art. 12 – Pentru neachitarea la termenul scadent a obligațiilor bugetare debitorii datorează dobânzi și penalități de întârziere”

Art. 13 – (1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare scadenței obligației bugetare și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.”

- dispozițiile art. 114, alin. (1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aplicabile începând cu 01.01.2004, care stipulează:

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.

În drept, în ceea ce privește penalitățile de întârziere, sunt aplicabile:

- dispozițiile art. 13¹ alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 11 / 1996 privind executarea creanțelor bugetare, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța Guvernului nr. 26 / 2001, aplicabile până la 31.12.2002, care precizează că:

„Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor venituri bugetare, cu excepția majorărilor de întârziere, a penalităților și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termene de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a majorărilor de întârziere și/sau a penalităților.”

- dispozițiile art. 14 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, aplicabile în perioada 01.01.2003 – 31.12.2003, care precizează că :

„Plata cu întârziere a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor obligații bugetare, cu excepția dobânzilor, penalităților de orice fel și a amenzilor, se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare celei în care acestea aveau termen de plată. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor și/sau a penalităților.”

- și dispozițiile art. 120 alin. (1) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, aplicabile începând cu 01.01.2004, care stipulează:

„Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere de 0,5% pentru fiecare lună și/sau pentru fiecare fracțiune de lună de întârziere, începând cu data de întâi a lunii următoare scadenței acestora până la data stingerii acestora inclusiv. Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.”

Din conținutul actelor normative citate se reține că pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări / dobânzi și penalități de întârziere.

Potrivit actului normativ citat, pentru taxa pe valoarea adăugată declarată datorată de _____ și neachitată la scadență acesta datorează dobânzi și penalități de întârziere.

Astfel, se trage concluzia că măsura calculării de majorări / dobânzi și penalități de întârziere pentru neplata în termene a sumelor declarate de contribuabil este legală.

Întrucât prin raportul de inspecție fiscală care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestate nu se precizează cuantumul accesoriilor calculate pentru neachitarea în termen a sumelor declarate ca fiind datorate de contribuabil și al accesoriilor calculate pentru taxa pe valoarea adăugată stabilită suplimentar, pentru care dispus desființarea deciziei de impunere nr.

/ 11.04.2005, organul competent de soluționare a contestațiilor nu se poate pronunța cu privire la acest capăt de cerere.

În consecință, pentru considerentele prezentate, urmează să se desființeze Decizia de impunere nr. 11.04.2005 pentru capitolul privind dobânzile de întârziere în sumă de lei și penalități de întârziere în sumă de lei, în vederea recalculării acestora în funcție de cele constatate la reanalizarea taxei pe valoarea adăugată.

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 185 (3) "*Soluții asupra contestației*" din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căror:

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

5. În ceea ce privește solicitarea contestatoarei de a fi informată cu privire la datele suplimentare ce nu au fost cunoscute anterior sau erorile de calcul care fundamentează decizia de reverificare a perioadei anterioare, se precizează că, așa cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, reverificarea perioadei 2001 - 2002 s-a efectuat în baza Deciziei directorului Administrației Financiare a municipiului Suceava nr. / 28.03.2005.

6. Susținerea contestatoarei că în contradicție cu prevederile legale, organele de inspecție fiscală nu i-au luat în considerare cheltuielile cu combustibilii și piesele de schimb, invocând în acest sens deductibilitatea cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosință mixtă, pentru afacere și pentru scop personal prevăzută de H.G. nr. 54 / 2003, se reține că aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației.

În acest sens, articolul 10 lit. a) și f) din O.G. nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aplicabile până la 31.12.2001, stipulează:

„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, **justificate prin documente;**[...]

f) **cheltuielile cu bunurile din patrimoniul afacerii, utilizate și în scop personal, precum și cu bunurile din patrimoniul personal al contribuabilului sau asociaților, utilizate pentru afacere, sunt deductibile în limitele stabilite prin hotărâre a Guvernului**”.

Punctul 9 din normele metodologice pentru aplicarea art. 9 din O.G. nr. 73 / 1999, emise prin H.G. nr. 1066 / 1999 privind aprobarea Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aplicabile până la 31.12.2002, precizează:

„**Evaluarea utilizării bunurilor din patrimoniul personal cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), în vederea determinării cheltuielilor deductibile, se face conform prevederilor pct. 7, iar cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:**

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;”

Articolul 10 din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, aplicabile începând cu 01.01.2002, precizează:

„(1) În vederea determinării venitului net ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplică următoarele reguli:

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, **justificate prin documente;** [...]

La alin. (3) din normele metodologice date pentru aplicarea art. 10 din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, emise prin H.G. nr. 54 / 2003, aplicabile începând cu 01.01.2003, se precizează:

“În vederea evaluării cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul personal cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, precum și a cheltuielilor cu bunurile din patrimoniul afacerii utilizate și în scop personal se vor avea în vedere regulile prevăzute la pct. 7 din normele metodologice date în aplicarea art. 9 din ordonanță, iar cheltuielile deductibile se determină proporțional cu:

- numărul de kilometri parcurși în interes de afacere ;[...]”

Punctul 7 din normele metodologice date pentru aplicarea art. 9 din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, emise prin H.G. nr. 54 / 2003, aplicabile începând cu 01.01.2003, unde se precizează :

“Evaluarea utilizării în scop personal a bunurilor din patrimoniul afacerii cu folosință mixtă se face astfel:

*a) pentru vehicule evaluarea se face conform pct. 6 lit. a), iar avantajul se determină proporțional nu numărul de kilometri parcurși în interes personal, **justificat cu foaia de parcurs;**”*

Din conținutul actelor normative citate, se reține că cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli care se efectuează în cadrul activităților desfășurate de contribuabili și **care sunt justificate prin documente și, în cazul cheltuielii cu vehicule, cheltuiala se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interesul afacerii justificat cu foaie de parcurs**, or, pentru perioada 2001 – 2003, contestatoarea nu depune la dosarul contestației documente care să justifice efectuarea de cheltuieli în interesul afacerii.

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul art. prevederilor art. 10 lit. a și f) și art. 16 din O.G. nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, Normelor metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 1066 / 1999, Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 73 / 1999 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 215 / 2000, art. 10 alin. (1) și art. 16 din O.G. nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venitul global, Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54 / 2003, Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin O.M.F. nr. 58 / 2003, art. 107 alin. (3), art. 114 alin. (1), art. 120 alin. (1), art. 174 alin. (1), art. 178 alin. (1) lit. a) art. 100 alin. (1) și (2) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, art. 19 din O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, Normele de aplicare a O.U.G. nr. 17 / 2000 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 401 / 2000, art. 24 și art. 29 din Legea nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, art. 62 din Normele de aplicare a Legii nr. 345 / 2002 privind taxa pe valoarea adăugată, aprobate prin H.G. nr. 598 / 2002, art. 13 și art. 13¹ alin. (3) din Ordonanța Guvernului nr. 11 / 1996 privind executarea creanțelor bugetare, astfel cum a fost modificată prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 113 / 1999 și Ordonanța Guvernului nr. 26 / 2001, art. 12, art. 13 alin. (1) și art. 14 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 61 / 2002 privind colectarea creanțelor bugetare, coroborate cu prevederile art. 185 alin. (1) și (3) din O.G. nr. 92 / 2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se

D E C I D E :

1. **Desființarea** Deciziei de impunere nr. _____ / 28.03.2005, prin care Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a stabilit un impozit pe venit suplimentar pe anul 2001 în sumă de _____ lei, în vederea reanalizării cauzei pentru strict aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederilor legale aplicabile în speță.

2. **Desființarea** Deciziei de impunere nr. _____ / 28.03.2005, prin care Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a stabilit un impozit pe venit suplimentar pe anul 2002 în sumă de _____ lei, în vederea reanalizării cauzei pentru strict aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederilor legale aplicabile în speță.

3. **Desființarea** Deciziei de impunere nr. _____ / 01.04.2005, prin care Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a stabilit un impozit pe venit suplimentar pe anul 2003 în sumă de _____ lei, în vederea reanalizării cauzei pentru strict aceeași perioadă și aceeași obligație bugetară, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederilor legale aplicabile în speță.

4. **Desființarea** Deciziei de impunere nr. _____ / 11.04.2005, emisă de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava pentru suma totală de _____ lei reprezentând: taxa pe valoarea adăugată în sumă de _____ lei, dobânzi de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de _____ lei și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sumă de _____ lei, în vederea reanalizării cauzei pentru strict aceeași perioadă și aceleași obligații bugetare, conform celor reținute în cuprinsul prezentei decizii și prevederilor legale aplicabile în speță.

Verificarea va fi efectuată de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis raportul de inspecție fiscală în baza căruia au fost emise deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta.

5. **Respingerea** contestației formulate de _____ ca **prematur formulată** pentru suma de _____ lei reprezentând cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul venitului net pe anul 2004, prin raportul de inspecție fiscală nr. _____ / 11.04.2005, întrucât acest act nu reprezintă un titlu de creanță susceptibil a fi contestat.

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