

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
AGENȚIA NAȚIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANTELOR PUBLICE PLOIEȘTI
Biroul Soluționare Contestații

DECIZIA nr. 368 din 2015
privind soluționarea contestației formulate de
..... din, județul

Cu adresa nr., înregistrată la **Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești** sub nr., **Administrația Județeană a Finanțelor Publice** a înaintat dosarul contestației formulate dedin, comuna, sat, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.*

Deciziile de impunere contestate au avut la bază măsurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspecție fiscală nr.

..... are domiciliul fiscal în com., sat., jud., și are are cod de identificare fiscală

Obiectul contestației îl constituie suma totală delei reprezentând:

-lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit;
-lei contribuții de asigurări sociale de sănătate ;
- lei accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate ;
- lei TVA suplimentară de plată ;
- lei accesorii aferente TVA suplimentară de plată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 zile prevăzut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată - Titlul IX "*Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale*", respectiv actele atacate au fost comunicate contribuabilului în data de, iar contestația a fost depusă în data de și înregistrată la A.J.F.P sub nr.

Procedura fiind îndeplinită, s-a trecut la analiza pe fond a contestației.

I. susține următoarele:

"[...] Considerăm nemotivată stabilirea unei baze de impozitare suplimentare prin neincluderea în cheltuielile deductibile a consumului de combustibil, atâta timp cât achizițiile de combustibil s-au efectuat în vederea desfășurării activității economice a Întreprinderii Individuale și anume Prestarea de activități auxiliare pentru producție vegetală – CAEN 1061 cu utilaje agricole din dotare. Este notoriu că aceste utilaje agricole utilizează în vederea executării lucrărilor agricole pentru funcționare motorină [...].

[...] din devizele sau procesele verbale de recepție aflate la facturile de prestări, reiese că nu s-a asigurat la toate lucrările combustibil și nici pentru deplasarea de la locul de garare la beneficiar aceștia nu au asigurat combustibilul.

De fapt, în anul, se efectuează lucrări mecanizate privind înființarea, întreținerea și recoltarea la floarea soarelui pe o suprafață ha, unde se consumă conform devizului l motorină în valoare de lei combustibil neasigurat de client și neadmis la cheltuială și pentru care nu se admite nici deducerea de TVA în valoare de lei; [...] de asemenea la facturași prin care au fost facturate prestările de servicii pentru recoltarea ala un preț delei/ha + TVA cu toate că în contract a fost greșit trecut că beneficiarul se obligă să asigure combustibilul necesar, acesta nu l-a asigurat fapt ce reiese din tariful acceptat de lei/ha + TVA, în timp ce la prestarea precedentă unde beneficiarul a asigurat combustibilul tariful a fost de lei/ha cu

TVA, reieșind un consum de ha xl/ha =l motorină [...], restul combustibilului fiind folosit pentru deplasarea zilnică de la locul de garare la camp și reîntoarcere [...].

De asemenea în anul nu a fost dedusă cheltuiala cu dobânzile și creditele pentru utilaje și anume:

Leasing Combina:

-dobândăEuro xlei/Euro =

Credit 426 utilaje FEADR – Lemken

-dobândăEuro xLei/Euro = [...].

Credit 427 utilaje FEADR – tractor Claas

-dobândăEuro xLei/Euro = [...]

Total cheltuieli cu dobânzilelei.

De asemenea, în, nu se admite deductibilitatea pentru TVA aferent cheltuielilor cu combustibil, cu toate că utilajele au fost deplasate mai multe zile pentru realizarea de lucrări conform contractelor existente. [...]

În baza argumentelor prezentate mai sus, solicităm desființarea parțială a Deciziei de impunere [...] înregistrată sub nr.și a Deciziei de impunere [...] nr.pentru sumele stabilite suplimentar, pentru Dobânzi/Majorări de întârziere și pentru penalități de întârziere. [...]"

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr. întocmit la, s-au stabilit următoarele:

“[...] CAPITOLUL IV. Constatări privind impozitul pe venit [...]

Prezenta verificare a cuprins perioada–

ANUL [...]

Din verificarea documentelor justificative privind veniturile și cheltuielile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarea deficiență:

Referitor la cheltuieli:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă delei, TVA în sumă delei, reprezentând motorină achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli privind motorina achiziționată.

Baza legală: art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

Urmare celor prezentate mai sus, prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele:

venituri totale = lei

cheltuieli totale = lei

cheltuieli nedeductibile = lei

venit impozabil = lei, din care venit suplimentar lei

impozit pe venit = lei, din care impozit pe venit suplimentar lei.

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei [...], au fost calculate accesorii în sumă de lei, pentru perioada–, conform prevederilor art.119, art.120, alin.(1), (2), (7) și art.120* din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală [...], după cum urmează:

- dobânzi în sumă delei [...] de lapână la ;

- dobânzi în sumă de lei [...] de la până la ;

- penalități în sumă de lei [...].

Total = lei

Contribuții de asigurări sociale de sănătate [...]

În anul, organul de inspecție fiscală a stabilit venit suplimentar în sumă de lei pentru care datorează contribuții de asigurări sociale de sănătate suplimentare în sumă de lei [...], pentru care s-au calculat accesorii în sumă de lei pentru perioada–, conform prevederilor art.119, art.120, alin.(1), (2), (7) și art.120* din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală [...], după cum urmează:

- dobânzi în sumă de lei [...] de la până la ;

- dobânzi în sumă de lei [...] de la până la ;

- penalități în sumă de 600 lei [...]

Total =lei

An fiscal [...]

Din verificarea documentelor justificative privind veniturile și cheltuielile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele deficiențe:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă delei, TVA în sumă delei, reprezentând motorină achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă de lei, reprezentând cheltuieli cu motorina achiziționată.

Baza legală: art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

Urmare celor prezentate mai sus, prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele:

venituri impozabile =lei

cheltuieli totale =lei

cheltuieli nedeductibile =lei

venit impozabil =lei, din care venit suplimentar lei

impozit pe venit = lei, din care impozit pe venit suplimentar lei

Pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de lei [...], au fost calculate accesorii în sumă de lei, pentru perioada – [...], după cum urmează:

- dobânzi în sumă delei [...] de la până la ;

- dobânzi în sumă de lei [...] de la până la ;

- penalități în sumă de lei [...] de la până la

Total = lei

An fiscal [...]

Din verificarea documentelor justificative privind veniturile și cheltuielile, organul de inspecție fiscală a constatat următoarele deficiențe:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă delei, TVA în sumă delei, reprezentând motorină achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală a stabilit cheltuieli nedeductibile în sumă delei, reprezentând cheltuieli cu motorina achiziționată.

Baza legală: art.48, alin.(4), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, [...].

Urmare celor prezentate mai sus, prin stabilirea de cheltuieli nedeductibile, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele:

venituri impozabile =lei

cheltuieli totale =lei

cheltuieli nedeductibile =lei

pierdere =lei

impozit pe venit = lei.

CAPITOLUL IV. Constatări privind obligațiile fiscale, cu excepția impozitului pe venit

Taxa pe valoarea adăugată [...]

ANUL 2011

Conform jurnalelor de vânzări și cumpărări, contribuabilul înregistrează în perioada–, TVA deductibilă în sumă delei și TVA colectată în sumă delei, înregistrând la data de, TVA de plată în sumă delei [...].

În urma verificării efectuate asupra documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea deficiență:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă delei, TVA în sumă delei, reprezentând motorină achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă delei, reprezentând cheltuieli privind motorina achiziționată.

Baza legală: art.145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, [...].

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anul , TVA deductibilă în sumă delei, TVA colectată în sumă delei, rezultând TVA de plată în sumă de lei, față de TVA de recuperat în sumă de lei din evidența fiscală, rezultând TVA de plată suplimentar în sumă de lei.

ANUL 2012 [...]

În urma verificării efectuate asupra documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea deficiență:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă delei, TVA în sumă delei, reprezentând motorina achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă delei, reprezentând cheltuieli privind motorina achiziționată.

Baza legală: art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anul, TVA deductibilă în sumă delei, TVA colectată în sumă delei, rezultând TVA de plată în sumă delei, față de TVA de plată în sumă delei din evidența fiscală, rezultând TVA de plată suplimentar în sumă delei.

ANUL 2013 [...]

În urma verificării efectuate asupra documentelor justificative, organele de inspecție fiscală au constatat următoarea deficiență:

1. Contribuabilul a înregistrat cheltuieli în sumă de lei, TVA în sumă de lei, reprezentând motorina achiziționată, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Organul de inspecție fiscală nu a acordat drept de deducere pentru TVA în sumă delei, reprezentând cheltuieli privind motorina achiziționată.

Baza legală: art. 145, alin.(2), lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal [...].

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anulTVA deductibilă în sumă delei, TVA colectată în sumă de lei, rezultând TVA de plată în sumă de lei, față de TVA de recuperat în sumă de lei din evidența fiscală, rezultând TVA de plată suplimentar în sumă de lei.

ANUL (.....-.....) [...]

Organele de inspecție fiscală au stabilit în anul , TVA deductibilă în sumă delei, TVA colectată în sumă delei, rezultând TVA de recuperate în sumă delei, față de TVA de recuperat în sumă delei din evidența fiscală, rezultând TVA de plată suplimentar în sumă delei.

Pentru perioada-au fost calculate dobânzi în sumă delei [...].

Pentru perioada - au fost calculate penalități în sumă delei, iar pentru perioada-au fost calculate penalități în sumă delei, [...].

RECAPITULAȚIE TVA

TVA stabilită suplimentar = lei

TVA de plată = lei

Dobânzi =lei

Penalități = lei [...].”

III. Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei și având în vedere legislația în vigoare din perioada verificată, rezultă următoarele:

Raportul de inspecție fiscală nr. încheiat de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. a avut ca obiectiv verificarea modului de constituire, evidențiere și declarare a impozitului pe venit și a contribuției de asigurări de sănătate aferente perioadei-.....și a taxei pe valoarea adăugată pentru perioada-.....

.....are ca principal obiect de activitate "Activități auxiliare pentru producția vegetală" - cod CAEN. 0161.

În urma inspecției fiscale generale, au fost stabilite următoarele obligații fiscale:

-lei impozit pe venit stabilit suplimentar șilei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în anul
- lei impozit pe venit stabilit suplimentar și lei accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar în anul, sumă necontestată;
-lei TVA stabilită suplimentar și lei accesorii aferente TVA stabilită suplimentar ;
-lei contribuție socială de sănătate șilei accesorii aferente.

1. Referitor la TVA stabilită suplimentar în sumă delei și accesorii aferente în sumă delei

În fapt, în perioada verificată -,și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil (motorină) necesar pentru prestările de servicii efectuate, în condițiile în care conform contractelor de prestări servicii încheiate cu diverși beneficiari, combustibilul este asigurat de beneficiar.

..... contestă TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, susținând că utilajele au fost deplasate mai multe zile pentru realizarea de lucrări conform contractelor existente.

- Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare

„Art. 145 - Sfera de aplicare a dreptului de deducere [...]

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

a) operațiuni taxabile; [...]

Față de cele prezentate mai sus, se reține că persoana impozabilă verificată are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă bunurilor/serviciilor numai dacă acestea sunt utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile și dacă sunt justificate cu documente legale.

Astfel, rezultă că în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere pentru TVA aferentă achizițiilor de combustibil (motorină) necesar prestărilor de servicii în condițiile în care conform contractelor încheiate combustibilul este asigurat de către beneficiar.

Sustinerea din contestație potrivit căreia TVA aferentă cheltuielilor cu combustibilul este deductibilă, deoarece utilajele au fost deplasate de mai multe ori pentru realizarea de lucrări, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece contribuabilul nu face dovada că achizițiile de combustibil au fost realizate în folosul operațiunilor taxabile așa cum prevede art.145 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În cazul de față, contribuabilul nu face dovada că, motorina achiziționată a fost folosită în vederea desfășurării activității, în condițiile în care, conform Contractelor de prestări servicii din data de și respectiv, beneficiarul va asigura combustibilul necesar prestării lucrărilor agricole de către prestator.

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, ca și pentru accesoriile aferente TVA stabilită suplimentar în sumă de lei, calculate în baza prevederilor art. 119, art.120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

2. Referitor la impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă delei și accesorii aferente în sumă de lei

* În fapt, în perioada verificată, respectiv- , a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli deductibile în sumă totală lei, din care la control au fost stabilite ca nedeductibile fiscal cheltuieli în sumă delei, reprezentând cheltuieli privind motorina achiziționată, în condițiile în care conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Astfel, organele de inspecție fiscală au stabilit că suma delei nu reprezintă cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, drept pentru care au stabilit un venit net suplimentar, aferent anului, în sumă de lei și un impozit pe venit datorat în sumă delei (..... lei x 16%), pentru care au calculat accesorii aferente în sumălei.

* contestă impozitul pe venit stabilit suplimentar, considerând ca fiind nemotivată stabilirea unei baze de impozitare suplimentare prin neincluderea în cheltuieli nedeductibile a consumului de combustibil, în condițiile în care achizițiile de combustibil s-au efectuat în vederea desfășurării activității economice a contribuabilului.

De asemenea, contribuabilul menționează că, beneficiarii nu au asigurat combustibilul pentru toate lucrările și nici pentru deplasarea de la locul de garare la beneficiar.

* Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare precizează următoarele:

„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; [...]

- Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal aprobate prin H.G nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare:

“ 37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, 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 efectuate în scopul realizării 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;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. [...]”

* Față de cele prezentate mai sus, se reține că prima condiție generală pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse, este aceea ca ele să fie efectuate în interesul direct al activității, respectiv să fie efectuate în scopul obținerii de venituri.

În cazul de față, în evidența contabilă a au fost cuprinse și cheltuieli privind motorina achiziționată în sumă de lei, în condițiile în care, conform contractelor de prestări servicii, combustibilul necesar este asigurat de beneficiar.

Prin stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor în sumă delei, reprezentând motorina achiziționată, a fost stabilit un venit suplimentar în sumă delei aferent săruia a fost calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă delei (.....lei x 16%).

Sustinerea contribuabilului potrivit căreia cheltuielile susmenționate sunt cheltuieli efectuate în scopul realizării de venituri, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei, deoarece aceasta nu poate dovedi cu mijloace de probă, respectiv documente justificative reglementate de Codul de procedură fiscală, că scopul cheltuielilor a fost realizarea veniturilor impozabile.

Mai mult, din analiza documentelor anexate, la dosarul contestației, respectiv Contractul de prestări servicii din data deși Contractul de prestări servicii din data de, se reține că este stipulată expres obligativitatea beneficiarului de a asigura combustibilul necesar prestării serviciilor contractate, astfel:

- în cuprinsul Contractului de prestări servicii încheiat în data de, între în calitate de beneficiar al serviciilor și în calitate de prestator, la Art.5 – ALTE CLAUCHE, se menționează: „3. Beneficiarul va asigura combustibilul necesar.”;

- în cuprinsul Contractului de prestări servicii încheiat la data de între în calitate de beneficiar al serviciilor și în calitate de prestator de servicii, la capitoul VI – RĂSPUNDEREA CONTRACTUALĂ , se menționează: „ Art.7 – Beneficiarul se obligă: [...] d) Să asigure cantitățile de combustibil necesare.”

Față de cele prezentate mai sus, **se va respinge contestația ca neîntemeiată** pentru impozitul pe venit în sumă delei, ca și pentru accesoriile aferente în sumă delei, calculate în baza prevederilor art. 119, art.120 și art. 120¹ din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, actualizată.

3. Referitor la contribuțiile sociale de sănătate stabilite suplimentar în sumă delei și accesorii aferente în sumă de lei

În fapt, aferent veniturii net total (diferența dintre venituri și cheltuieli) stabilit suplimentar aferent anului în sumă delei, organele de inspecție fiscală au calculat o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată suplimentar în sumă delei (..... lei x 5,5%) și accesorii aferente delei, conform prevederilor art. 296²² din Codul fiscal:

“(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri[...]”

Astfel, în baza acestor prevederi și coroborat cu constatările prezentate mai sus la pct. 2 din decizie, rezultă că în mod legal a fost stabilită suplimentar o contribuție de asigurări sociale de sănătate datorată deîn sumă delei aferentă activității economice desfășurată de contribuabil, cât și accesoriile aferente în sumă de lei, drept pentru care **se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru aceste sume.**

IV. Concluzionând analiza pe fond a contestației formulată dedin comuna, **județul**, împotriva *Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecție fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.* emise de organele de inspecție fiscală din cadrul A.J.F.P. Giurgiu, în conformitate cu prevederile art. 216 alin.(1) din O.G nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se

DECIDE :

1. Respingerea contestației ca neîntemeiată pentru suma totală de lei din care :

- lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit;
- lei contribuții de asigurări sociale de sănătate ;
- lei accesorii aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate ;
- lei TVA suplimentară de plată ;
- lei accesorii aferente TVA suplimentară de plată.

2. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, dar poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 (șase) luni de la data comunicării, conform prevederilor legale.

DIRECTOR GENERAL,