

ROMÂNIA



CURTEA DE APÊL
A - C

DECIZIA nr.111/CA/2009-R

Ședința publică din 5 martie 2009

Președinte: _____ -Judecător

Judecător: _____

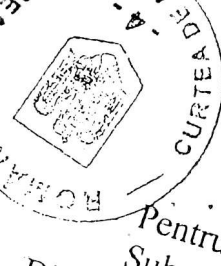
Judecător : _____

Grefier: _____

Pe rol fiind pronunțarea asupra recursului în contencios administrativ și fiscal declarat de reclamantul **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL** cu sediul în Oradea, str. _____ nr.2, jud.Bihor în contradictoriu cu intimații pârâți **DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE BIHOR și ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE ORADEA**, ambele cu sediul în Oradea, str.D. Cantemir, nr.2-4, jud.Bihor, împotriva sentinței nr.190/CA din 12 mai 2008, pronunțată de Tribunalul Bihor în dosarul nr. _____/2006, având ca obiect contestație act administrativ fiscal.

Se constată că dezbaterea în fond a cauzei a avut loc la data de 19 februarie 2009, când părțile prezente au pus concluzii consemnate în încheierea de la acea dată, încheiere ce face parte integrantă din prezenta hotărâre și când s-a amânat pronunțarea pentru data de 26 februarie 2009, respectiv 5 martie 2009.

Constată că prin sentința nr. ~~100~~ /CA/2008 Tribunalul Bihor a respins excepția lipsei procedurii prealabile invocate de pârâta DGFP Bihor și a respins acțiunea formulată de reclamantul CABINETUL MEDICAL INDIVIDUAL ~~FORNUNG MARIA~~ cu sediul în Oradea, str. ~~14~~ Coposu, nr. 2, județul Bihor, împotriva pârâților DGFP BIHOR, ADMINISTRAȚIA FINANCIARĂ A MUNICIPIULUI ORADEA ambele cu sediul în Oradea, str. Dimitrie Cantemir, nr. 2B, județul Bihor, ca neîntemeiată.



CURTEA DE

ROMANIA

Pentru
Sub

A fost desființat parțial Raportul de inspecție fiscală și Deciziile de impunere anulare pe anii 2001-2005 și Decizia nr. 87/2006 – pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu achiziționarea combustibilului în sumă totală de 4.574 lei și s-a dispus organelor de inspecție fiscală să procedeze la reanalizarea acestui aspect ținând seama de reglementările legale și documentațiile nou depuse.

În urma acestei dispoziții a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. 23 498 din 23.02.2007, prin care s-a efectuat reverificarea impozitului pe venit la

Medical Individual *Hornung Maria* sub aspectul deductibilității
or cu combustibilul efectuate în perioada 2001-2005.
constatat că documentele nou depuse de către contribuabil nu au fost
conform prevederilor pct. 14-15 din OG nr. 215/2000 și HG nr. 58/2003,
cu care nu s-a putut determina dacă consumul a fost efectuat în interesul

Potrivit concluziilor expertizei, au fost considerate cheltuielile nedeductibile în acord cu cele reținute de organul fiscal următoarele : cheltuieli cu impozitul venit; cele ce reprezintă valoarea de achiziție a bunurilor fixe, acestea fiind deducibile prin calcularea valorii de amortizare; valoarea bunurilor casate ori bunurilor furate care au fost deduse la momentul achiziției lor.

S-a constatat și că două chitanțe aferente anului 2003 au fost înregistrate mod greșit de două ori.

S-a constatat și că, contribuabilul a beneficiat de deducerea de bază suplimentară în perioada 2001-2004 conform legislației în vigoare.

Pentru anii 2001-2002, deducerea suplimentară nu s-a acordat, dar oricum nu prezenta relevanță față de faptul că venitul impozabil aferent acestor ani es



Totalul cheltuielilor din registrul de încasări și plăți corelate cu documentele justificative, este în opinia expertului de 30.587 lei și diferă de cel calculat de organul de inspecție fiscală (24.112 lei) de contribuabil (31.030 lei).

Pentru anul 2003 s-a apreciat ca fiind cheltuieli deductibile : suma de 3.053 lei combustibil (pentru care expertul a arătat că există bonuri fiscale); suma de 1.372 lei cheltuieli cu articole de menaj și cosmetice – acestea fiind considerate necesare pentru obținerea de venituri.

În opinia expertului, totalul cheltuielilor din registrul de încasări și plăți aferent anului 2003 este de 27.015 lei față de 19.715 lei reținut de organul de inspecție fiscală și 25.149 lei declarat de contribuabil.

Aferent anului 2004 – expertul a apreciat ca fiind deductibilă : suma de 2.958 lei cheltuieli cu combustibilul; 1.099 lei cheltuieli cu produse cosmetice, papetărie, produse pentru curățire și igienizare – apreciate ca fiind cheltuieli necesare desfășurării activității și obținerii de venituri.

Totalul cheltuielilor din registrul de încasări și plăți a fost calculat de expert de 27.430 lei față de 19.163 lei calculat de organul de inspecție fiscală și 23.505 lei cel declarat de contribuabil.

În anul 2005 – potrivit concluziilor expertului – cheltuieli deductibile au fost considerate : suma de 3.557 lei – combustibil.

În urma depunerii obiecțiilor de către pârâta DGFP Bihor, expertul și-a menținut poziția cu privire la cheltuielile necesare desfășurării activității, arătând că în urma deplasării sale la sediul contribuabilului a constatat că materialele pretinse de contribuabil se regăsesc în incinta cabinetului, singura cheltuială nedeductibilă fiind suma de 330 lei – asigurare carte verde aferentă anului 2004.

Însă, după cum s-a arătat de către pârâte bunurile respective nu au fost găsite la sediul contribuabilului la data controlului și nici în instanță nu s-au depus probe, respectiv note recepție, bonuri de consum sau deviz pentru lucrările de amenajare efectuate în cabinet.

Instanța a reținut că nu au fost solicitate și nici depuse la dosar alte probe – în afara expertizei tehnice.

Cât privește susținerea potrivit căreia cheltuielile cu combustibilul sunt deductibile, fiind efectuate în scopul obținerii veniturilor, instanța a constatat că nici sub acest aspect acestea nu pot fi reținute, întrucât singurele documente justificative depuse sunt bonurile fiscale de achiziționare a acestuia, nefiind depuse documentele expres cerute de lege. Ori, după cum s-a arătat și de către pârâte, aceste bonuri fac dovada că acest combustibil a fost achiziționat, dar nu și că a servit exclusiv desfășurării activității cabinetului.

Chiar dacă este evident că în desfășurarea activității sale medicul efectuează deplasări la domiciliul bolnavilor, în absența unor dovezi în acest sens (foi de parcurs, ordine de deplasare), instanța a arătat că se află în imposibilitatea de a



amortizarea pe o perioadă de 5 ani, motiv pentru care susținerile organelor de control sunt nefondate.

În al doilea rând, cheltuielile efectuate pentru achiziționarea de articole de menaj, blat bucătărie, obiecte sanitare, încălțăminte, cosmetice, acestea sunt aferente realizării veniturilor, fiind efectuate pentru întreținerea cabinetului sau pentru echipamentul necesar exercitării profesiei, astfel încât se includ în sfera cheltuielilor deductibile, potrivit art. 42 lit. a) din Ordinul nr. 215/2000.

Recurenta a mai arătat că, în calitate de titular al cabinetului, beneficiază și de dreptul de deducere personală de bază și suplimentară, întrucât are în întreținere doi copii studenți, fără alte venituri, astfel că, potrivit art. 12 din OG 73/1999 și art. 24 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal, avea dreptul de deducere personală de bază și suplimentară în cuantum de ~~16.320.000~~ lei pe anul 2001, ~~43.200.000~~ lei pe anul 2002, ~~43.200.000~~ lei pe anul 2003, ~~43.000.000~~ lei pe anul 2004 și ~~43.000.000~~ pe anul 2005.

În ceea ce privește cheltuielile făcute cu combustibilul pe perioada anilor 2001-2005, recurenta a precizat că, în mod eronat, acestea nu au fost admise la deducere, câtă vreme au fost prezentate documente contabile de achiziționare și bonuri fiscale ștampilate. Ordinele de deplasare și foile de parcurs nu sunt documente contabile care să ateste o operațiune economică, neavând calitatea de document justificativ contabil, astfel cum prevede articolul 6 din Legea 82 din 24.12.1991, legea contabilității și articolele 13 și 14 din Ordinul nr. 215 din 10.02.2000, Normele metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partida simplă. Documente contabile justificative sunt facturile fiscale, chitanțele, bonurile fiscale, etc. Ordinele de deplasare și foile de parcurs nu pot să ateste nici calitatea și nici valoarea combustibilului achiziționat și consumat. Profesia de medic, prin natura ei presupune cheltuieli de deplasare, având în vedere că recurenta nu își desfășoară activitatea numai la cabinet, ci și în afara acestuia.

Nu în ultimul rând, recurenta a arătat că nu i-au fost deduse nici cheltuielile de protocol, în cuantum de 2% din venit și nu s-au stabilit cheltuielile cu salarizarea personalului auxiliar, al asistentei.

În drept, au fost invocate prevederile art. 304/1 C.pr.civ., art. 6 și 10 din Legea 554/2004 și art. 175-188 C.pr.fiscală, cu modificările ulterioare.

Prin concluziile puse pe fond, intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor a solicitat respingerea recursului ca nefondat.

Examinând sentința recurată, raportat la motivele de recurs invocate, precum și din oficiu, potrivit art. 304/1 C.pr.civ., instanța reține că recursul este fondat urmând a fi admis în temeiul art. 312 alin. 2 și 3, rap. la art. 304 pct. 9 C.pr.civ. și modificată în parte sentința, pentru următoarele considerente:

Prin raportul de inspecție fiscală nr. 70440/04.08.2006, organul fiscal Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Oradea a reținut că, pe perioada 2001-2005, contribuabilul Cabinet Medical Individual ~~Harmung Maria~~ a dedus în mod eronat o serie de cheltuieli pe care le-a efectuat, respectiv: cheltuieli personale făcute cu achiziționarea unor bunuri – articole de menaj, blat de bucătărie, obiecte sanitare, încălțăminte, cosmetice, cheltuieli cu achiziționarea de combustibil, diferența dintre valoarea înregistrată în Registrul jurnal de încasări și plăți la achiziționarea autoturismului Volkswagen și valoarea de amortizat, precum și diferențele de cheltuieli între cheltuielile declarate de contribuabil și cheltuielile înregistrate în același registru.

În baza raportului de inspecție fiscală au fost emise deciziile de impunere anuale pe anii 2001-2005, precum și decizia referitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent și din anii precedenți, prin care s-au stabilit în sarcina contribuabilului următoarele obligații de plată: 9.104 lei impozit pe venitul anual global, 3.684 lei majorări de întârziere și dobânzi aferente, precum și 717 lei penalități de întârziere.

Prin Decizia nr. 74/23.11.2006, emisă de Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor, s-a dispus desființarea parțială a raportului de inspecție fiscală și a deciziilor de impunere anuale pe anii 2001-2005, precum și a deciziei privitoare la obligațiile de plată accesorii aferente obligațiilor fiscale din anul curent și anii precedenți, pentru capătul de cerere privind cheltuielile cu achiziționarea combustibilului, în sumă totală de 4.574 lei, urmând ca organul de inspecție fiscală să încheie un nou act administrativ fiscal în acest sens. Prin aceeași decizie, a fost respinsă contestația privind celelalte capete de cerere.

La data de 23.02.2007, a fost întocmit un al doilea raport de inspecție fiscală, cu nr. 23498, având ca obiect determinarea ca deductibile sau nedeductibile a cheltuielilor cu achiziționarea combustibilului utilizat în scopul desfășurării activității medicale. Având în vedere faptul că nu au fost prezentate din partea cabinetului medical ordine de deplasare și foi de parcurs, s-a concluzionat că obligațiile fiscale ale contribuabilului pentru anii 2001-2005 rămân cele stabilite prin raportul de inspecție fiscală nr. 70440/04.08.2006, fiind emise alte decizii de impunere anuale pe anii 2001-2005 și o altă decizie referitoare la obligațiile de plată accesorii, prin care cabinetul medical este obligat la plata sumelor de: 9.104 lei impozit pe venit, 3.684 lei majorări de întârziere și 717 lei penalități calculate până la data de 09.08.2006.

Expertiza contabilă efectuată în cauză, la solicitarea reclamantului, a concluzionat că impozitul pe venit pe care trebuie să îl plătească acesta este de 3.326 lei, aferent anului 2005, la care se adaugă majorări și penalități calculate până la data raportului de inspecție fiscală, de 30 lei. Expertul a reținut ca fiind deductibile atât cheltuielile personale aferente anilor 2001-2005 cât și cheltuielile



cu achiziționarea combustibilului, iar ca și cheltuială nedeductibilă suma de 8.552 lei, diferența între achiziționarea autoturismului nedeductibilă și amortizarea acestuia, deductibilă. Întrucât în anii 2001-2004 rezultatul financiar a fost negativ, expertul a reținut că nu se datorează impozit pe venit în această perioadă.

În pronunțarea soluției, instanța de fond a înlăturat practic concluziile raportului de expertiză contabilă, reținând că nu sunt deductibile nici cheltuielile cu achiziționarea combustibilului, nici cele personale efectuate de către reclamantă.

✗ Răspunzând motivelor de recurs invocate de recurenta reclamantă, instanța de recurs reține că acestea sunt doar parțial fondate. Astfel, în privința deducerii integrale a valorii de achiziție a autoturismului Volkswagen Golf în cursul anului, de 9.274 ron, instanța va reține că, potrivit art. 16 alin. 2 și 4 lit. g) din OG 73/1999, coroborate cu art. 3 alin. 1 și art. 11 alin. 1 din Legea 15/1994 și art. 1 pct. 12 lit. f) din HG 568/2000, recurenta reclamantă avea obligația de a înregistra pe cheltuieli contravaloarea autoturismului sub formă de amortizare lunară, pe durata normală de funcționare, mașina fiind un mijloc fix, iar nu integral la momentul cumpărării. De altfel, și poziția expertului a fost în acest sens, acesta reținând în cuprinsul raportului de expertiză că reclamanta a înregistrat eronat pe cheltuială valoarea de achiziție, iar nu amortizarea lunară pe durata normală de funcționare de 5 ani, din luna următoare celei de achiziție. Or, cu atât mai mult, în condițiile în care reclamanta și-a însușit integral conținutul raportului de expertiză, critica recurente sub acest aspect apare ca fiind nefondată.

✗ În privința cheltuielilor privind cumpărări de bunuri personale în sumă totală de 23.587 lei, pe perioada 2001-2005, astfel cum corect a reținut instanța de fond, reclamanta nu a făcut dovada cumpărării acestora pentru realizarea de venituri în interesul direct al activității. Potrivit art. 10 alin. 1 lit. c) din OG 73/1999 privind impozitul pe venit, dispoziții menținute și prin OG 7/2001, cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, iar potrivit pct. 2 lit. a), b) și c) din Normele Metodologice date în aplicare OG 73/1999, care își mențin valabilitatea și după intrarea în vigoare a Codului fiscal, fiind reluate la pct. 53 lit. a) și b) din Normele Metodologice de aplicare a prevederilor art. 49 din Legea 571/2003, privind Codul fiscal, condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt: a) să fie efectuate în interesul direct al activității; b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente.

Or, față de ceste dispoziții legale, cum cheltuielile efectuate de reclamantă vizează cumpărarea unor articole de îmbrăcăminte, mobilier, blat de bucătărie, produse de decor, obiecte sanitare, genți, produse cosmetice, vopsele, carte verde autoturism, asigurare de viață Nederlanden, care prin natura lor se presupun a fi cheltuieli efectuate pentru uzul personal sau al familiei, iar recurenta reclamantă nu a prezentat nici un document care să justifice efectuarea acestor cheltuieli în

interesul direct al activității, acestea nu pot fi reținute ca fiind deductibile, fiind deci înlăturate concluziile raportului de expertiză contabilă sub acest aspect.

În privința dreptului de deducere personală de bază și suplimentară, expertul a stabilit, astfel cum a reținut și organul fiscal, ca doamna doctor Homung Maria a beneficiat de deducere personală de bază pentru perioada 2001-2004, iar deducerile suplimentare i-au fost acordate pe anii 2003 și 2004. Organul fiscal a mai reținut ca pe anii 2001-2002, contribuabilul nu a beneficiat de deduceri suplimentare, în lipsa documentelor justificative.

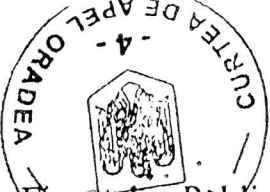
Într-adevăr, potrivit pct. 2 din Normele Metodologice de aplicare a prevederilor art. 12 din OG 73/1999, aprobate prin HG 1066/1999, care își mențin valabilitatea și după 01.01.2002, pentru a beneficia de deducere personală suplimentară pentru copii, salariatul trebuie să anexeze și adeverința de la angajatorul celui alt soț sau declarația pe proprie răspundere a acestuia că nu beneficiază de deducere personală suplimentară pentru acel copil. Or, reclamanta nu a prezentat nici în fața organului fiscal, și nici ulterior, în instanța, toate documentele necesare.

Neîntemeiată este și critica cu privire la cheltuielile de protocol și cele cu salarizarea personalului auxiliar, întrucât organul de inspecție fiscală nu a constatat cheltuieli nedeductibile la aceste două capitole.

* Singura critică întemeiată, însă, a recurenței, vizează nereținerea de către instanța de fond a deductibilității cheltuielilor cu achiziționarea combustibilului pe perioada 2001-2005. În acest sens, se vor avea în vedere înscrisurile depuse de recurentă în fața instanței de recurs, reprezentând foi de parcurs și lista tuturor persoanelor înscrise în evidența cabinetului medical individual, iar din examinarea acestora instanța apreciază ca fiind făcută dovada efectuării acestor cheltuieli în folosul activității medicale. Prin depunerea bonurilor fiscale, care atestă cumpărarea combustibilului și a foilor de parcurs care indică destinația utilizată și numărul de kilometri parcurși, instanța de recurs a tras concluzia efectuării deplasărilor efectuate de recurentă în interesul activității medicale, știut fiind că profesia de medic, prin natura ei, presupune cheltuieli de deplasare, căci un medic de familie își desfășoară activitatea nu numai la cabinet, ci și în afara acestuia.

* Prin urmare, se va dispune anularea Deciziei nr. 74/23.11.2006 în partea referitoare la desființarea raportului de inspecție fiscală nr. 70440/04.08.2006 și întocmirea unui alt raport de inspecție fiscală în privința cheltuielilor cu achiziționarea combustibilului. Totodată, vor fi anulate în parte atât raportul de inspecție fiscală nr. 70440/23.11.2006, cât și raportul de inspecție fiscală nr. 23498/23.02.2007, în ceea ce privește cheltuielile cu achiziționarea combustibilului.

În acest sens, se impune și precizarea că instanța de fond a soluționat corect excepția lipsei procedurii prealabile, invocată de către intimata Direcția Generală a



Finanțelor Publice Bihor, prin respingerea acesteia, întrucât, astfel cum a precizat reclamanta prin „Concluziile scrise” depuse la fond, ea a înțeles să conteste în întregime Decizia nr. 74/23.11.2006, inclusiv în ceea ce privește reverificarea cheltuielilor cu combustibilul. Mai mult, este de observat că, în cuprinsul raportului de inspecție fiscală nr. 23498/23.02.2007, s-a menționat că obligațiile fiscale rămân cele stabilite prin raportul de inspecție fiscală nr. 70440/04.08.2006. Prin urmare, cel de-al doilea raport de inspecție fiscală nu cuprinde nici o măsură nouă, de sine stătătoare, ci trimite la primul raport de inspecție fiscală, astfel încât, chiar dacă reclamanta nu a uzat de procedura prealabilă de contestare a acestuia, instanța apreciază, față de aspectele evidențiate anterior, că se poate pronunța și asupra celui de-al doilea raport de inspecție fiscală.

Practic, în condițiile în care s-a anulat primul raport de inspecție fiscală, în partea referitoare la cheltuielile cu combustibilul, cât și decizia nr. 74/23.11.2006 în partea referitoare la desființarea primului raport de inspecție fiscală sub același aspect, al cheltuielilor cu achiziționarea combustibilului, nu mai există temei pentru menținerea celui de-al doilea raport de inspecție fiscală, care a avut același obiect cu primul raport și cu decizia nr. 74/23.11.2006, în partea în care acestea au fost desființate.

Pentru considerentele enunțate, reținând ca recursul este fondat doar parțial, va fi modificată în parte sentința recurată, în sensul admiterii în parte a acțiunii reclamantei, potrivit dispozitivului deciziei.

În temeiul art. 274 alin. 1 și art. 276 C.pr.civ., va fi obligată intimata să plătească recurentei suma de 1002,15 ron cheltuieli de judecată parțiale, reprezentând 1000 ron onorariul expertului și 2,15 ron taxa judiciară de timbru și timbrul judiciar aferente cererii de recurs, cu precizarea că nu s-au acordat cheltuielile de judecată constând în onorariul de avocat, deoarece nu s-a dovedit plata acestor sume de către reclamanta-recurentă.

Admite ca fondat recursul declarat de recurentul reclamantul **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL HORNUNG MARIA**, cu sediul în Oradea, str. C. Ceosu, nr.2, jud. Bihor împotriva sentinței nr. 190/CA din 12 mai 2008, pronunțată de Tribunalul Bihor, pe care o modifică în parte în sensul că:

Admite în parte acțiunea formulată de reclamantul **CABINET MEDICAL INDIVIDUAL HORNUNG MARIA**, împotriva pârâților **DIRECTIA GENERALA**



A FINANTELOR PUBLICE BIHOR și ADMINISTRAȚIA FINANTELOR PUBLICE ORADEA, ambele cu sediul în Oradea, str.D. Cantemir, nr.2-4, jud.Bihor.

Dispune anularea în parte a Deciziei nr. 74/23.11.20006 și a rapoartelor de inspecție fiscală nr. 70440/04.08.2006 și nr. 23498/23.02.2007 în privința reținerii ca nedeductibile a cheltuielilor cu achiziționarea combustibilului, pe perioada 2001 – 2005.

Dispune anularea deciziilor de impunere anuale pe anii 2001 – 2005 și a deciziilor referitoare la obligațiile de plată accesorii, aferente obligațiilor fiscale, acte emise în baza rapoartelor de inspecție fiscală susmenționate și obligă organul fiscal la emiterea altor decizii, potrivit prezentei hotărâri.

Mentține celelalte dispoziții ale sentinței recurate.

Obligă intimata Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor să plătească recurentei suma de 1.002,15 lei cheltuieli de judecată parțiale în fond și recurs.

I R E V O C A B I L Ă.

Pronunțată în ședința publică din 5 martie 2009.

PREȘEDINTE

Boga Gabriela

JUDECĂTOR

Boța Marilena

JUDECATOR

Filimon Marcela

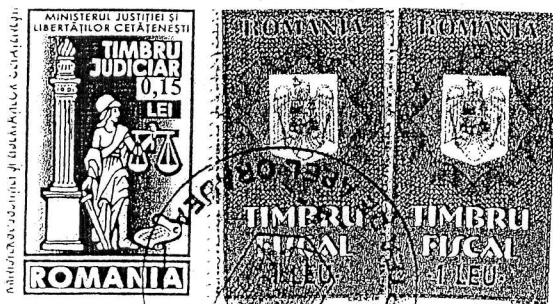
GREFIER

Gug Mireia

Red.dec.F.M. în concept 10.03.2009

Jud. fond G.I – P. I.

Dact. M.G./11.03.2009



Pentru confirmarea grefier al



020

*Se emit cele decizii
de impunere pe baza rapoartelor
conforme rezoluției
10.06.2009 g.R.*