



Ministerul Finanțelor Publice
Agentia Nationala de Administrare Fiscala
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava
Biroul Soluționare Contestații



Str. Vasile Bumbac nr.7 Suceava
Tel : 0230 521 358 int 614
Fax : 0230 215 087

DECIZIA NR. 107

din _____

privind soluționarea contestației formulată dedin localitatea Gura
Humorului,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava
sub nr. din 10.08.2009

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava prin adresa nr./10.08.2009, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr./10.08.2009, cu privire la contestația formulată de, cu domiciliul în localitatea Gura Humorului,, județul Suceava.

.....contestă Decizia de impunere nr./30.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.06.2009, formulate de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, **privind suma de lei**, reprezentând:

- lei impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei impozit pe venit aferent anului 2008.

Contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 și 209 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I.din localitatea Gura Humorului, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr./30.06.2009, întocmită de Activitatea de Inspecție

Fiscală Suceava, privind suma de lei, reprezentând lei impozit pe venit aferent anului 2007 și lei impozit pe venit aferent anului 2008.

În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar aferent anului 2007, petentul susține că factura nr. din 26.04.2007 în sumă de lei, care face obiectul recalculării venitului impozabil și implicit a impozitului pe venit stabilit prin Raportul de inspecție fiscală nr. din 30.06.2009, nu există înregistrată în registrul de încasări și plăți, iar factura nr. din 15.01.2007 în sumă de lei, reprezintă o achiziție de materiale sanitare necesare în cabinetul medical utilizate în activitatea pentru care a fost autorizat.

În ceea ce privește impozitul pe venit stabilit suplimentar pentru anul fiscal 2008, petentul precizează că, factura nr. din 24.10.2008 în sumă de lei și factura nr. din 25.09.2008 în sumă de lei nu figurează în registrul de încasări și plăți, deci nu pot face obiectul recalculării impozitului pe venit, iar factura nr. din 11.01.2008 în sumă de lei și factura nr. din 02.07.2008 în sumă de lei, care fac obiectul recalculării aceluiași tip de impozit reprezintă achiziția de materiale sanitare și materiale de curățenie, necesare de asemenea în desfășurarea activității pentru care a fost autorizat

De asemenea, petentul precizează că factura nr. din 10.10.2008 în sumă de lei, reprezintă achiziționarea a 4,91 mp tâmplărie PVC cu geam termopan, montat la sediul cabinetului, factura nr. din 14.01.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.05.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.06.2008 în sumă de lei, și factura nr. din 14.04.2008 în sumă de lei, reprezintă convorbiri telefonice în baza unui abonament încheiat pe numele, iar factura nr. din 07.11.2008 în sumă de lei reprezintă cazare hotel în București pentru participarea la o expoziție de aparatură medicală.

II. Prin Decizia de impunere nr./30.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr./30.06.2009, organele de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Suceava, au stabilit în sarcina din localitatea Gura Humorului, un debit suplimentar în sumă totală de lei, reprezentând lei impozit pe venit aferent anului 2007 și lei impozit pe venit aferent anului 2008, din care petentul contestă suma totală de lei, reprezentând lei impozit pe venit aferent anului 2007 și lei aferent anului 2008.

În urma verificărilor efectuate la, organele fiscale au stabilit următoarele:

Pentru anul 2007, contribuabilul a declarat la organul fiscal, următoarele:
Venit brut lei

Cheltuieli deductibilelei
Venit netlei
Impozitul pe venitul anual global datoratlei.
În urma inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:
Venit brutlei
Cheltuieli deductibilelei
Venit netlei

Organele de inspecție fiscală au constatat căa înregistrat în registrul de încasări și plăți facturile nr. /26.04.2007 în sumă de lei, factura nr. din 15.08.2007 în sumă delei, factura nr. din 27.09.2007 în sumă de lei și nr. /15.11.2007 în sumă de lei, reprezentând bunuri utilizate de contribuabil pentru uzul personal, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 pct. 7 alin. a din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care au stabilit un venit suplimentar în sumă delei și un impozit pe venit în sumă de lei, din care petentul contestă impozitul pe venit în sumă de lei.

Pentru anul 2008, contribuabilul a declarat la organul fiscal următoarele:

Venit brutlei
Cheltuieli deductibilelei
Venit netlei
Impozitul pe venitul datorat lei.
În urma inspecției fiscale s-au stabilit următoarele:
Venit brutlei
Cheltuieli deductibilelei
Venit netlei

Organele de inspecție fiscală au constatat căa înregistrat în registrul de încasări și plăți facturi reprezentând bunuri personale, astfel: factura nr. din 11.01.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.01.2008 în sumă de lei, factura nr. din 31.01.2008 în sumă de lei, factura nr. din 31.03.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.04.2008 în sumă de lei, factura nr. din 30.04.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.05.2008 în sumă de lei, factura nr. din 16.05.2008 în sumă de lei, factura nr. din 10.10.2008 în sumă de lei, factura nr. din 07.11.2008, factura nr. din 31.05.2008 în sumă de lei, factura nr. din 14.06.2008 în sumă de lei, factura nr. din 02.07.2008 în sumă de lei, factura nr. din 25.09.2008 în sumă de lei și factura nr. din 24.10.2008 în sumă de lei, reprezentând bunuri utilizate de

contribuabil pentru uzul personal, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile.

Organele de inspecție fiscală au considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 pct. 7 alin. a din Legea nr. 571/2003, motiv pentru care au stabilit un venit suplimentar în sumă delei și un impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de lei, din care petentul contestă impozitul în sumă de lei.

III. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei și având în vedere motivațiile petentului, în raport cu actele normative în vigoare pentru perioada verificată, s-au reținut următoarele:

Referitor la suma de lei, reprezentând lei impozit pe venit aferent anului 2007 și lei impozit pe venit aferent anului 2008, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare se poate pronunța cu privire la deductibilitatea cheltuielilor cu diverse materiale și cu convorbirile telefonice în condițiile în care, organele de control au considerat că bunurile achiziționate au fost utilizate de către contribuabil în interes personal, fără a preciza care sunt motivele care conduc la această concluzie.

În fapt, a înregistrat în registrul de încasări și plăți pentru anul 2007, următoarele facturi: nr./26.04.2007 în sumă de lei, nr. din 15.08.2007 în sumă de lei, nr. din 27.09.2007 în sumă de lei și nr./15.11.2007 în sumă de lei, iar în registrul de încasări și plăți pentru anul 2008 a înregistrat următoarele facturi: nr. din 11.01.2008 în sumă de lei, nr. din 14.01.2008 în sumă de lei, nr. din 31.01.2008 în sumă de lei, nr. din 31.03.2008 în sumă de lei, nr. din 14.04.2008 în sumă de lei, nr. din 30.04.2008 în sumă de lei, nr. din 14.05.2008 în sumă de lei, nr. din 16.05.2008 în sumă de lei, nr. din 10.10.2008 dinlei, nr. din 07.11.2008, nr. din 31.05.2008 în sumă de lei, nr. din 14.06.2008 în sumă de lei, nr. din 02.07.2008 în sumă de lei, nr. din 25.09.2008 în sumă de lei și nr.din 24.10.2008 în sumă de lei.

Organele de control au considerat că bunurile achiziționate cu aceste facturi au fost utilizate de contribuabil pentru uzul personal, motiv pentru care au considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile.

Organele de control au stabilit un venit suplimentar pentru anul 2007 în sumă delei și un impozit pe venit în sumă de lei, din care petentul contestă impozitul pe venit în sumă de lei, iar pentru anul 2008 s-a stabilit un venit suplimentar în sumă delei și un impozit pe venit suplimentar aferent în sumă de lei, din care petentul contestă impozitul în sumă de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 48** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se precizează:

ART. 48

„Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor [art. 49](#) și [50](#).

[...]

(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;

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#), după caz;

d) cheltuielile cu primele de asigurare să fie efectuate pentru:

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității pentru care este autorizat contribuabilul;

3. prime de asigurare pentru asigurarea de risc profesional;

4. persoane care obțin venituri din salarii, potrivit prevederilor [capitolului III](#) din prezentul titlu, cu condiția impozitării sumei reprezentând prima de asigurare, la beneficiarul acesteia, la momentul plății de către suportator.

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Pct. 13 și 14 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor 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](#) privind Codul fiscal, precizează:

„13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, 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 economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-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.”*

Conform acestor texte de lege, sunt aferente venitului acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia și care sunt justificate prin documente care, conform legii, trebuie să conțină anumite elemente pentru a dobândi calitatea de document justificativ.

De asemenea, conform prevederilor legale citate mai sus, sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale, nu sunt cheltuieli deductibile.

Din documentele existente la dosarul cauzei, respectiv copiile facturilor depuse de petent în susținerea cauzei, rezultă că acestea au fost emise pe și reprezintă convorbiri telefonice, tâmplărie termopan, precum și diverse materiale, respectiv feșe tifon, leucoplast, mănuși chirurgicale, alcool sanitar, seringi și altele, în sumă totală delei, în condițiile în care obiectul de activitate al petentului este medicină generală.

De asemenea, petentul depune la dosarul cauzei factura nr. din 07.11.2008, în sumă de lei, reprezentând cazare în București cu ocazia organizării unei expoziții de aparatură medicală.

Din analiza raportului de inspecție fiscală și a deciziei de impunere care fac obiectul prezentei contestații, rezultă că organele de control nu fac nici o precizare cu privire la această factură, însă menționează în actul de control factura cu nr. din 07.11.2008, considerată ca și cheltuială nedeductibilă, fără a se preciza suma și ce anume s-a achiziționat cu factura respectivă.

De asemenea, prin contestația formulată petentul susține că factura nr. din 26.04.2007 în sumă de lei, factura nr.din 24.10.2008 în sumă de lei și factura nr. din 25.09.2008 în sumă de lei, nu există înregistrate în

registru de încasări și plăți, motiv pentru care nu pot face obiectul recalculării venitului impozabil și implicit a impozitului pe venit.

În speță sunt aplicabile prevederile pct. 51 și 52 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor 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](#) privind Codul fiscal, precizează:

„51. Orice sumă plătită, respectiv încasată, în numerar sau prin bancă se va înregistra în mod obligatoriu, cronologic, în Registrul-jurnal de încasări și plăți (cod 14-1-1/b).

Cheltuielile deductibile plafonate se stabilesc astfel încât la sfârșitul anului fiscal să se încadreze în prevederile legale.

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ.

Venitul net sau pierderea fiscală va fi influențată cu plățile și/sau încasările efectuate în avans, care se referă la alte exerciții fiscale, în cazul drepturilor de proprietate intelectuală, cu impozitul de 15% din venitul brut încasat, iar în cazul valorificării bunurilor în regim de consignație, veniturilor obținute ca urmare a unor activități desfășurate în baza unui contract de agent, comision sau mandat comercial, precum și în cazul activităților de expertiză contabilă, tehnică judiciară și extrajudiciară, cu impozitul de 10% din venitul brut încasat, reprezentând plăți anticipate în contul impozitului anual.”

Conform acestor prevederi legale, orice sumă plătită sau încasată se înregistrează în Registrul jurnal de încasări și plăți, iar în baza acestora se calculează venitul net ca diferență între veniturile și cheltuielile înscrise în registrul jurnal de încasări și plăți.

Petentul susține că facturile nr. din 26.04.2007 în sumă de lei, nr. din 24.10.2008 în sumă de lei și nr. din 25.09.2008 în sumă de lei, nu există înregistrate în registrul de încasări și plăți, motiv pentru care nu pot face

obiectul recalcularii venitului impozabil și implicit a impozitului pe venit, însă nu aduce dovezi în acest sens.

Organele de control au stabilit că cheltuielile în sumă totală delei nu sunt deductibile pe motiv că, bunurile achiziționate au fost utilizate de către contribuabil pentru uz personal, însă nu prezintă motivele care au condus la această concluzie.

Conform prevederilor art. 65 alin. 2 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „(2) *Organul fiscal are sarcina de a motiva decizia de impunere pe bază de probe sau constatări proprii.*”

La **art. 105 alin. 1** din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, se precizează:

ART. 105

„Reguli privind inspecția fiscală

(1) Inspecția fiscală va avea în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.”

Din textele de lege citate mai sus rezultă că inspecția fiscală trebuie să aibă în vedere examinarea tuturor stărilor de fapt și raporturile juridice care sunt relevante pentru impunere.

O.M.F.P. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, anexa nr. 2 – *INSTRUCȚIUNI de completare a formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală"* referitor la completarea pct. 2.1.2 - Motive de fapt și a pct. 2.1.3 - Temeiul de drept, prevede următoarele:

„Punctul 2.1.2: se vor înscrie detaliat și în clar modul în care contribuabilul a efectuat și a înregistrat o operațiune patrimonială, modul cum a tratat din punct de vedere fiscal sau cu influență fiscală și tratamentul fiscal aplicat de acesta, precum și prezentarea consecințelor fiscale. Motivul de fapt se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate pentru aceasta.

Punctul 2.1.3: se va înscrie detaliat și în clar încadrarea faptei constatate, cu precizarea actului normativ, a articolului, a celorlalte elemente prevăzute de lege, cu prezentarea concisă a textului de lege pentru cazul constatat. Temeiul de

drept se va înscrie atât pentru obligația fiscală principală, cât și pentru accesoriile calculate la aceasta.”

Conform acestor prevederi legale, decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală trebuie să conțină detaliat motivele care stau la baza stabilirii obligațiilor suplimentare.

Prin actul de control contestat organele de inspecție fiscală precizează că petentul a înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți mai multe facturi în sumă totală delei, reprezentând bunuri personale utilizate de contribuabil pentru uzul personal, însă nu prezintă detaliat motivele de fapt care au dus la formularea acestei concluzii.

Având în vedere faptul că organele de control au considerat ca nedeductibile cheltuielile în sumă de lei, pe motiv că bunurile achiziționate au fost utilizate de contribuabil în interes personal, fără a preciza cu claritate care sunt motivele de fapt care au dus la această concluzie, rezultă că organul investit cu soluționarea contestației nu se poate pronunța cu privire la impozitul pe venit în sumă de lei, motiv pentru care, **se va desființa** Decizia de impunere nr. din 30.06.2009, emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.06.2009, pentru **impozitul pe venit în sumă de lei, din care lei impozit pe venit aferent anului 2007 și lei impozit pe venit aferent anului 2008**, urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă să procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 216 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 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.”

La reverificarea creanței fiscale contestate, pentru care s-a dispus desființarea actelor atacate, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”,

și prevederile **pct. 12.7** din **Ordinul Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 519/2005** privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Anexa nr. 1, unde se stipulează:

„12.7. Decizia de desființare va fi pusă în executare în termen de 30 de zile de la data comunicării, iar verificarea va viza strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a emis decizia, inclusiv pentru calculul accesoriilor aferente.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 13, 14, 51 și 52 din O.M.F.P. nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor 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 privind Codul fiscal, art. 65 alin. 2, art. 105 alin. 1 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, O.M.F.P. nr. 972/2006 privind aprobarea formularului "Decizia de impunere privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a O.G. nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.7 din Ordinul A.N.A.F. nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

Desființarea Deciziei de impunere nr./30.06.2009, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. din 30.06.2009, formulate de Activitatea de Inspecție Fiscală Suceava, **privind suma de lei**, reprezentând:

- lei impozit pe venit aferent anului 2007;
- lei impozit pe venit aferent anului 2008, urmând ca printr-o altă echipă să se procedeze în termen de 30 de zile de la comunicare la punerea în executare a

prezentei decizii pentru suma desființată, strict pentru aceeași perioadă și să emită un nou act administrativ fiscal, având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

Punerea în executare a prezentei decizii, pentru sumele pentru care s-a dispus desființarea, va fi efectuată în termen de 30 de zile de la data comunicării prezentei, de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a emis decizia de impunere contestată și desființată prin prezenta decizie.

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