

MINISTERUL ECONOMIEI ȘI FINANTELOR
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 136

din 08.11.2007

privind soluționarea contestației formulate de
CABINET MEDICALdin localitatea Suceava, înregistrată la
Direcția Generală a Finanțelor Publice
a județului Suceava sub nr.din 13.09.2007

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr.din 12.09.2007, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava sub nr.din 13.09.2007, cu privire la contestația formulată de **CABINET MEDICAL**din localitatea Suceava,

C.M.contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.din 31.08.2007, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.08.2007 privind suma delei, reprezentând:

-lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit.

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute la art.205 și 209 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe asupra contestației.

I. CABINETUL MEDICALdin localitatea Suceava, prin contestația formulată și completările depuse ulterior precizează că prin decizia de impunere emisă în urma inspecției fiscale

s-au redus eronat cheltuielile deductibile aferente ecografului și videoprinterului, declarate și deduse în perioada 2003-2006, prin încadrarea eronată de către inspecția fiscală a acestora la codul de mijloace fixe 2.25.2, cu durata normală de funcționare de 10 ani, în loc de codul 2.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 6 ani, conform H.G. nr. 964/1998.

Contestatoarea susține că durata normală de funcționare stabilită prin H.G. nr. 964/1998 a fost modificată prin H.G. nr. 2139/30.11.2004, iar codul de clasificare a devenit 2.1.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 4 – 8 ani.

De asemenea, menționează că ecograful, care include în ansamblul său și videoprinterul (imprimantă a imaginii organului diagnosticat) este un aparat pentru diagnostic de înaltă tehnologie.

Totodată, având în vedere că deducerea cheltuielilor pentru ecograf a fost programată pentru o amortizare în regim liniar pe o durată de 5 ani, în concordanță și cu graficul de rambursare, anexă la contractul de asistență economică21.01.2003 încheiat cu, consideră că și durata normală de funcționare corectă și care trebuia avută în vedere de organele de inspecție fiscală este de 5 ani, întrucât pentru anii 2003 - 2004, conform H.G. nr. 964/1998, durata normală de utilizare este de 6 ani, iar pentru anii 2004 – 2007, conform catalogului aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, durata normală de utilizare poate fi și 4 ani.

Contestatoarea precizează că având în vedere uzura morală, datorată dinamicii tehnologiei în domeniu, poate fi aplicat și sistemul de amortizare degresivă.

Cabinetul medical solicită încadrarea corectă a ecografului și a videoprinterului în codurile de clasificare ale mijloacelor fixe aprobate prin H.G. nr. 964/1998 și H.G. nr. 2139/2004, recalcularea cotelor de amortizare funcție de duratele normale de funcționare și stabilirea cheltuielilor deductibile pentru anii 2003 – 2006.

Prin contestația formulată, petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziționarea spațiului în care funcționează numai cabinetul, pentru recuperarea capitalului imobilizat în acest activ corporal prin calculul și deducerea amortizării în regim liniar, conform prevederilor art. 1 din Legea nr. 15/1994 și art. 24 pct. 2 din Codul fiscal.

Contestatoarea susține că după amenajarea apartamentului i s-a schimbat destinația prin Certificatul de urbanism nr.28.06.2002, emis de, spațiu dobândit prin actul menționat mai sus, iar la data de 25.07.2002 a obținut autorizația nr. de funcționare a spațiului pentru

prestări servicii – cabinet medical, emisă de, iar dobândirea apartamentului s-a făcut la prețul pieței, în luna aprilie 2002.

De asemenea, menționează că în luna martie 2003 acest bun, care între timp avea destinația de cabinet medical, a fost trecut prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr. /14.03.2003 la BNP în proprietatea exclusivă a CMI radiologie și exploatare funcționale – dr., la prețul pieței de la data respectivă, de lei, sumă ce a devenit valoarea de intrare a mijlocului fix și pe care are dreptul legal să o recupereze prin deducerea amortizării în regim liniar.

Contestatoarea consideră că, fiind vorba de o construcție de locuit, aceasta se încadrează la codul 1.6.1 după catalogul aprobat prin H.G. nr. 964/1998, cu durata normală de funcționare de 50 ani și la același cod după catalogul aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, cu durata normală de funcționare de 40 – 60 ani, rezultând că recuperarea capitalului imobilizat în acest activ corporal trebuie făcută într-o perioadă de 7 ani de la data actuală, blocul respectiv fiind pus în funcțiune în anul, iar prețul pieței actual pentru spațiul în care funcționează cabinetul medical este de cca lei.

Totodată, solicită ca în situația în care nu se acceptă deduceri pentru acest activ corporal, aferent anilor 2003 – 2006, care a făcut obiectul inspecției fiscale, să se stabilească de către organul fiscal valoarea de intrare actuală a acestuia, similar prevederilor legale în vigoare, referitoare la situația primirii cu titlu gratuit a respectivului activ corporal, funcție de prețul actual al pieței.

De asemenea, menționează că spațiul în care funcționează cabinetul medical a fost declarat și înregistrat în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale drept sediu social din data de2002, registru echivalent cu registrul de înregistrare al societăților comerciale existent în cadrul registrului comerțului și are destinația actuală stabilită prin Certificatul de urbanism nr.2002 și Autorizația de funcționare a spațiului pentru cabinet medical nr. /...2002.

Cabinetul medical solicită includerea la cheltuieli deductibile aferente anilor 2003 – 2006, care au făcut obiectul inspecției fiscale, calculate la valoarea de intrare stabilită prin contractul de vânzare-cumpărare din luna martie 2003 și funcție de durata normală de funcționare rămasă a imobilului construit și dat în folosință în anul

Contestatoarea solicită ca în situația în care nu se acceptă aceste deduceri să se stabilească noua valoare de intrare și durata în care urmează să recupereze amortizarea capitalului imobilizat.

De asemenea, contestă neacceptarea la deducere a sumei de, reprezentând contravaloarea cheltuielilor comune pentru lunile

decembrie 2002 – februarie 2003, pe motiv că în perioada respectivă spațiul nu intra în patrimoniul afacerii, dar era înregistrat și autorizat să funcționeze exclusiv pentru activitatea cabinetului medical din luna iunie 2002.

Contestatoarea menționează că au mai fost diminuate cheltuielile pentru achiziționarea unor ochelari de protecție, deși legea prevede deducerea cheltuielilor pentru prevenirea accidentelor de muncă și a bolilor profesionale, în totalitate sau prin amortizare, chiar dacă au o valoare de intrare mai mică decât plafonul stabilit prin hotărâre de guvern.

Totodată, susține că este necesar ca și cheltuielile deductibile limitat, calculate și diminuate de inspecția fiscală, să fie recalulate.

Cabinetul medical susține că pentru anul 2003, referitor la cheltuielile cu combustibilul în sumă de, organele de control nu au ținut cont că în ceea ce privește bonurile fiscale sunt aplicabile prevederile OMF nr. 903/2000 privind modificarea modelelor și normelor de înlocuire de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă putând dobândi calitatea de document justificativ în cazul în care furnizează informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

De asemenea, precizează că a decontat doar un plin de benzină, care a fost utilizat integral pentru activitatea cabinetului.

În legătură cu cheltuielile în sumă de, neadmise la deducere de organele de control, reprezentând cheltuieli de întreținere achitate asociației de proprietari, contestatoarea susține că în perioada respectivă în acel spațiu s-au desfășurat doar activități specifice cabinetului, neavând altă destinație.

În legătură cu neadmiterea la deducere a cheltuielilor cu valoarea unui videoprinter, în sumă delei, contestatoarea susține că acest mijloc fix se încadrează la codul 3.9, cu o durată de funcționare de 3 ani, conform H.G. nr. 964/1998, modificată la 2 – 4 ani, prin H.G. nr. 2139/2004.

Totodată, susține că având în vedere uzura morală ridicată, ca urmare a dinamicii tehnologiei în domeniu, ecograful este deja perimat moral, fiind necesară înlocuirea acestuia.

Contestatoarea precizează că în ceea ce privește cheltuielile de protocol, acestea reprezintă apă minerală și ceai pentru clienți, perioada fiind foarte călduroasă, au fost necesare desfășurării activității.

De asemenea, precizează că deși cabinetul a achiziționat un spațiu în valoare delei în anul 2003, organele de control nu au luat în calcul amortizarea aferentă, deși în spațiul respectiv funcționează în

exclusivitate doar cabinetul medical, contractul de vânzare cumpărare fiind autentificat la BNP, spațiul este intabulat pe cabinet, fiind diminuate astfel cheltuielile deductibile cu suma delei.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nrdin 31.08.2007, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.08.2007, organele de control din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Suceava au constatat următoarele:

Pentru anul 2003 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2003 de Cabinetul medical, nr. din 05.05.2004, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

Organele de control au constatat ca nedeductibile cheltuielile în sumă delei, stabilind pentru anul 2003 un impozit pe venit în sumă delei.

1. Organele de control au constatat că s-a dedus suma de în baza bonurilor fiscale, reprezentând combustibil, cheltuieli ce nu sunt justificate, întrucât cabinetul nu deține în patrimoniul afacerii nici un mijloc de transport, nu a prezentat organului de inspecție foi de parcurs sau ordine de deplasare, iar bonurile fiscale nu sunt completate pe verso cu datele cumpărătorului, considerând că au fost încălcate prevederile art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și cele ale punctelor 13, 14 și 15 din Ordinul nr. 58/2003.

2. De asemenea, s-a constatat că a înregistrat eronat la cheltuieli deductibile suma de, reprezentând contravaloarea cheltuielilor comune pentru lunile decembrie 2002 – februarie 2003, achitate Asociației de proprietari, cu chitanțele nr. /22.01.2003, /23.01.2003, /14.02.2003 și nr. /08.04.2003, întrucât în

perioada respectivă imobilul pentru care au fost achitate cheltuielile respective nu intră în patrimoniul afacerii, acesta fiind achiziționat de către contribuabil în data de 14.03.2003, în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr., fiind încălcate prevederile art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit și a punctului G 46 din Ordinul nr. 58/2003.

3. Organele de control au constatat că a înregistrat în baza facturii nr. /30.01.2003 cheltuieli deductibile în sumă delei, reprezentând contravaloarea unui videoprinter, achitat cu foaie de vărsământ în data de 13.02.2003, întrucât acesta se încadrează în categoria unui mijloc fix, iar cheltuiala cu achiziționarea acestuia nu este deductibilă. Organele de control au considerat că deductibilă este amortizarea, calculată astfel:

.....lei/10 ani /12 luni =lei rată lunară de amortizare;
.....x 11 luni = lei amortizarea aferentă lunilor februarie – decembrie 2003;
.....lei – lei = lei – sumă dedusă peste limita legală de amortizare.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 1 și 3 din Legea nr. 15/1994, art. 1 din H.G. nr. 424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe și punctului 2.25.2 din H.G. nr. 964/1998.

Organele de control au constatat că au fost diminuate cheltuielile deductibile **cu suma de lei.**

4. În urma verificării efectuate, organele de control au constatat că s-au înregistrat cheltuieli deductibile în sumă delei, reprezentând contravaloare rate achitate cu chitanțele nr. /27.02.2003, /21.03.2003, /03.07.2003, /22.08.2003, /13.10.2003, /18.12.2003, pentru un ecograf în valoare delei, achiziționat în luna ianuarie 2003, în baza facturii fiscale nr. /..... /08.01.2003. Organele de inspecție consideră aceste cheltuieli nedeductibile, pe motiv că bunul achiziționat reprezintă un mijloc fix, deductibilă fiind amortizarea calculată conform reglementărilor legale în vigoare.

Organele de control au considerat că suma înregistrată pe cheltuieli deductibile peste limita legală este **delei**, calculată astfel: amortizare legală -lei/ 10 ani / 12 luni =lei = rată lunară de amortizare;x 11 luni = lei;lei – lei =lei.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 1 și 3 din Legea nr. 15/1994, art. 1 din H.G. nr. 424/2001 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe și punctului 2.25.2 din H.G. nr. 964/1998.

Pentru anul 2004 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate de Cabinetul medical, nr. din 10.05.2005, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

Pentru anul 2004, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de lei, stabilind un impozit pe venit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

1. Organele de control au constatat că s-a dedus contravaloarea ratelor în valoare delei, achitate cu chitanțele nr. / 28.01.2004, / 26.02.2004,30.04.2004, / 28.05.2004, / 01.07.2004, / 30.07.2004, / 31.08.2004, / 29.09.2004, / 29.10.2004, și / 12.12.2004 pentru un mijloc fix, reprezentând ecograf, ce a fost achiziționat în anul 2003, în baza facturii nr. / / 08.01.2003, considerând că deductibilă este doar amortizarea în sumă de lei.

Organele de control consideră că din totalul sumei delei dedusă de contribuabil, doar suma de lei este deductibilă ($\text{.....} \times 12 = \text{.....}$ lei), **suma delei** fiind dedusă peste limita legală.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 3, 9, 10 și 11 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. De asemenea, s-a constatat că în anul 2004 contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile **suma de lei**, reprezentând contravaloare ochelari de protecție, în baza notei de comandă nr. din 08.10.2004, documentul prezentat neîntrunind calitatea de document justificativ. De asemenea, s-a constatat că suma respectivă a mai fost dedusă în data de 08.11.2004, în baza facturii nr.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctelor 13, 14 și 15 din Ordinul nr. 58/2003 și Ordinul nr. 1040/2004.

3. Organele de control au constatat că în baza unor bonuri fiscale, cabinetul medical a dedus cheltuielile **în sumă de lei**, reprezentând contravaloare combustibil, în condițiile în care nu deține în proprietate și nici nu are închiriate mijloace de transport.

Totodată, contribuabilul nu a prezentat alte documente care să justifice cheltuielile cu carburanții, respectiv ordine de deplasare sau foi de parcurs.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctelor 13, 14 și 15 din Ordinul nr. 58/2003 și Ordinul nr. 1040/2004.

4. De asemenea, întrucât în anul precedent contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile, neacceptate de organul de inspecție, contravaloarea videoprinterului achiziționat cu factura fiscală nr./30.01.2003, în valoare totală delei, acesta încadrându-se în categoria mijloacelor fixe amortizabile, organele de inspecție fiscală au acordat **cheltuieli deductibile suplimentar în sumă de lei**, reprezentând amortizare aferentă anului 2004, calculată astfel:lei / 10 ani x 12 luni =lei rată amortizare lunară;lei x 12 luni = lei.

Au fost avute în vedere prevederile art. 3 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și punctul nr. 38 din H.G. nr. 44/2004.

5. În urma verificării efectuate s-a constatat că s-a înregistrat la cheltuieli deductibile suma delei, în baza documentelor5.05.2004,/ 17.06.2004,/ 15.07.2004,/ 17.08.2004,/ 21.09.2004,/ 19.10.2004,/09.11.2004,/ 02.12.2004 și/ 21.12.2004, reprezentând cheltuieli de protocol.

Organele de control au stabilit cheltuielile de protocol, astfel:lei –lei =lei bază de calcul;lei x 2 % = lei – cheltuieli de protocol deductibile în limitele legale;lei – lei = **.....lei cheltuieli deduse peste limita legală.**

Au fost avute în vedere prevederile art. 48 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2005 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2005 de Cabinetul medical, nr. din 08.05.2005, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;

- cheltuielilei;
- venit net lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuieli lei;
- venit net lei.

Pentru anul 2005, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de lei, stabilind un impozit pe venit suplimentar de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă delei.

1. Organele de control au constatat că în baza unor bonuri fiscale, cabinetul medical a dedus cheltuielile **în sumă delei**, reprezentând contravaloare carburanți, în condițiile în care nu deține în proprietate și nici nu are închiriate mijloace de transport.

Totodată, contribuabilul nu a prezentat alte documente care să justifice cheltuielile cu carburanții, respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs sau calcule care să ateste utilizarea mijlocului de transport proprietate personală în interesul afacerii.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctului nr. 53 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. De asemenea, organele de control au constatat că s-au dedus din veniturile încasate contravaloarea ratelor în sumă delei, achitate cu chitanțele nr. / 28.02.2005, / 31.03.2005, / 25.05.2005, / 28.06.2005, / 28.07.2005, / 29.08.2005, / 28.10.2005 și / 30.11.2005, pentru un mijloc fix reprezentând ecograf, achiziționat în anul 2003 cu factura fiscală nr. / / 08.01.2003, deductibilă din punct de vedere fiscal fiind amortizarea în sumă de lei.

Din suma delei, dedusă de contribuabil în anul 2005, este deductibilă doar suma de lei (.....x 12 = lei), **diferența de lei fiind nedeductibilă fiscal.**

Au fost avute în vedere prevederile art. 3, 9, 10 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. De asemenea, întrucât în anul precedent contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile, neacceptate de organul de inspecție, contravaloarea videoprinterului achiziționat cu factura fiscală nr. /30.01.2003, în valoare totală delei, acesta încadrându-se în categoria mijloacelor fixe amortizabile, organele de inspecție fiscală au acordat **cheltuieli deductibile suplimentar în sumă de lei**, reprezentând amortizare aferentă anului 2005, calculată astfel:lei / 10 ani x 12 luni =lei rată amortizare lunară;lei x 12 luni = lei.

Au fost avute în vedere prevederile art. 3 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și punctul nr. 38 din H.G. nr. 44/2004.

4. În urma verificării efectuate s-a constatat că s-a înregistrat la cheltuieli deductibile suma de lei, reprezentând cheltuieli de protocol, care au fost recalulate de organele de control, astfel:lei – lei = lei bază de calcul; lei x 2 % = lei – cheltuieli de protocol deductibile în limitele legale; lei – lei =lei **cheltuieli deduse peste limita legală.**

Au fost avute în vedere prevederile art. 48 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

Pentru anul 2006 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2006 de Cabinetul medical, nr. din 14.05.2007, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

Pentru anul 2006, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma delei, stabilind un impozit pe venit suplimentar de 808 lei.

1. Organele de control au constatat că în baza bonului fiscaldin 11.01.2006 cabinetul medical a dedus cheltuielile **în sumă de**, reprezentând contravaloare carburant auto, în condițiile în care nu

deține în proprietate mijloace de transport, contractul de închiriere prezentat organelor de control fiind încheiat în data de 16.01.2006.

Totodată, contribuabilul nu a prezentat documente care să justifice cheltuielile cu carburanții, respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs sau calcule care să ateste utilizarea mijlocului de transport proprietate personală în interesul afacerii.

S-a considerat că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și prevederile punctului nr. 53 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

2. De asemenea, organele de control au constatat că s-au dedus din veniturile încasate contravaloarea ratelor în sumă delei, achitate cu chitanțele nr. / 30.01.2006, / 28.02.2006, / 26.05.2006, / 28.06.2006 și / 25.10.2006, pentru un mijloc fix reprezentând ecograf, achiziționat în anul 2003, deductibilă din punct de vedere fiscal fiind amortizarea în sumă de lei.

Din suma delei, dedusă de contribuabil în anul 2006, este deductibilă doar suma de lei ($\text{.....} \times 12 = \text{.....}$ lei), **diferența delei fiind nedeductibilă fiscal.**

Au fost avute în vedere prevederile art. 3, 9, 10 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

3. De asemenea, întrucât în anul precedent contribuabilul a înregistrat pe cheltuieli deductibile, neacceptate de organul de inspecție, contravaloarea videoprinterului achiziționat cu factura fiscală nr. / 30.01.2003, în valoare totală delei, acesta încadrându-se în categoria mijloacelor fixe amortizabile, organele de inspecție fiscală au acordat **cheltuieli deductibile suplimentar în sumă de lei**, reprezentând amortizare aferentă anului 2006, calculată astfel: $\text{.....lei} / 10 \text{ ani} \times 12 \text{ luni} = \text{.....lei}$ rată amortizare lunară; $\text{.....lei} \times 12 \text{ luni} = \text{..... lei}$.

Au fost avute în vedere prevederile art. 3 și 11 din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea, art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și punctul nr. 38 din H.G. nr. 44/2004.

4. Organele de control au constatat că în anul 2006 cabinetul medical a dedus **suma de** în baza facturii nr. din 10.04.2006, emisă de, cu care a achiziționat diverse bunuri, beneficiar fiind, și **în sumă de** în baza chitanței nr. din 19.09.2006, cu care a achitat laservicii telefonice, justificate cu factura nr.din

02.09.2006, în sumă totală de, care este emisă pe numele
Organele de control consideră aceste cheltuieli ca neavând la bază documente justificative și că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal și ale punctelor 13, 14 și 15 din Ordinul nr. 1040/2004.

5. De asemenea, s-a constatat că s-a înregistrat pe cheltuieli **suma de lei**, reprezentând asigurare achitată cu chitanța nr. / 13.01.2006, în baza poliței de asigurare a imobilului din municipiul Suceava, str., unde este domiciliul contribuabilului, cheltuiala respectivă neîncadrându-se în categoria cheltuielilor deductibile cu asigurarea specificate în legislația în vigoare.

S-a stabilit că au fost încălcate prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

6. În urma verificării efectuate s-a constatat că s-a înregistrat la cheltuieli deductibile suma de lei, reprezentând cheltuieli de protocol, care au fost recalulate de organele de control, astfel:lei – lei =lei bază de calcul;lei x 2 % =lei – cheltuieli de protocol deductibile în limitele legale; lei –lei =lei **cheltuieli deduse peste limita legală.**

Au fost avute în vedere prevederile art. 48 alin. 5 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal.

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

În urma verificării efectuate, organele de control au constatat următoarele:

Pentru anul 2003 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2003 de Cabinetul medical, nr. din 05.05.2004, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;

- cheltuielilei;
- venit netlei.

Organele de control au constatat ca nedeductibile cheltuielile în sumă delei, stabilind pentru anul 2003 un impozit pe venit în sumă delei.

Pentru anul 2004 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate de Cabinetul medical, nr. din 10.05.2005, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

Pentru anul 2004, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de lei, stabilind un impozit pe venit suplimentar delei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă de lei.

Pentru anul 2005 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2005 de Cabinetul medical, nr. din 08.05.2005, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit net lei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit net lei.

Pentru anul 2005, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma de lei, stabilind un impozit pe venit suplimentar

de lei, pentru care s-au calculat majorări de întârziere în sumă delei.

Pentru anul 2006 s-a constatat că din înregistrările efectuate de contribuabil, precum și din Declarația specială pentru veniturile realizate în anul 2006 de Cabinetul medical, nr. din 14.05.2007, au rezultat următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

În urma inspecției fiscale, organele de control au stabilit următoarele:

- venit brutlei;
- cheltuielilei;
- venit netlei.

Pentru anul 2006, organele de control au majorat baza impozabilă cu suma delei, stabilind un impozit pe venit suplimentar de 808 lei.

Pin contestația formulată, contribuabilul susține că determinarea venitului impozabil de către organele de control, pentru perioada 2003 –2006, nu este corectă, motivând că prin actele administrative contestate nu s-au avut în vedere cheltuielile cu amortizarea spațiului în care funcționează cabinetul și nu s-au admis la deducere o serie de cheltuieli, care, potrivit actelor normative în vigoare, sunt deductibile la calculul impozitului pe venit. .

1. Referitor la susținerea contestatoarei că organele de control nu au luat în calcul amortizarea spațiului în care funcționează cabinetul și că au diminuat astfel cheltuielile cu amortizarea aferentă în sumă delei, cauza supusă soluționării este dacă organul de soluționare competent se poate pronunța asupra impozitului pe venit datorat pentru perioada 2003 –2006, în condițiile în care în susținerea contestației petenta depune documente noi, neavute în vedere de organele de control.

În fapt, contestatoarea susține că organele de control nu au avut în vedere că în anul 2003 cabinetul medical a achiziționat un spațiu în valoare delei și nu au luat în calcul amortizarea aferentă, diminuând astfel nejustificat cheltuielile cu suma delei, deși în spațiul respectiv

funcționează în exclusivitate doar cabinetul medical, contractul de vânzare cumpărare fiind autentificat, iar spațiul fiind intabulat pe cabinet.

Petenta solicită includerea la cheltuieli deductibile a amortizării spațiului în care funcționează cabinetul medical pentru perioada 2003 – 2006, calculate la valoarea de intrare stabilită prin contractul de vânzare-cumpărare din luna martie 2003 și funcție de durată normală de funcționare rămasă a imobilului construit și dat în folosință în anul

În drept, la art. 10 și 16 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, se prevăd următoarele:

„Art. 10

(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;

b) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale nu sunt cheltuieli aferente venitului;

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. Cheltuielile de reclamă și publicitate sunt deductibile în condițiile și în limitele stabilite de legislația în vigoare pentru persoanele juridice. Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;

d) cheltuielile corespunzătoare veniturilor ale căror surse se află pe teritoriul României sau în străinătate, care sunt neimpozabile sau sunt scutite de impozit pe venit, nu sunt cheltuieli deductibile; [...]

Art. 16

(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.”

Referitor la cheltuielile deductibile din venitul brut, la punctul 2 din Normele metodologice pentru aplicarea Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54/2003, unde se fac precizări referitoare la aplicarea art. 16 din ordonanță, aplicabile pentru anul 2003, se stipulează că:

„2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

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;**
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.**

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: [...]

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare;”

Începând cu luna ianuarie 2004, sunt aplicabile prevederile art. 49, devenit art. 48, din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, unde se prevăd următoarele:

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

Art. 49

(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. 50 și 51. [...]

(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;”**

Potrivit Hotărârii Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, pct. 53 lit. a), devenit pct. 37 în urma modificărilor ce au avut loc, referitor la art. 49, devenit art. 48, din Codul fiscal, se prevăd următoarele:

„53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum

rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4) - (7) din 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;**
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că sunt deductibile cheltuielile efectuate numai dacă sunt efectuate în scopul obținerii de venituri, sunt cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite, respectă regulile privind amortizarea mijloacelor fixe și nu se încadrează în categoria cheltuielilor nedeductibile stabilite prin lege.

Petenta susține că organele de inspecție fiscală nu au acceptat la deducere cheltuielile cu achiziționarea spațiului în care funcționează cabinetul, pentru recuperarea capitalului imobilizat în acest activ corporal prin calculul și deducerea amortizării în regim liniar, conform prevederilor legale.

Totodată, susține că după amenajarea apartamentului i s-a schimbat destinația prin Certificatul de urbanism nr.28.06.2002, emis de, iar la data de 25.07.2002 a obținut autorizația nr. de funcționare a spațiului pentru prestări servicii – cabinet medical, emisă de, iar dobândirea apartamentului s-a făcut la prețul pieței, în luna aprilie 2002.

De asemenea, menționează că în luna martie 2003 acest bun, care între timp avea destinația de cabinet medical, a fost trecut prin contractul de vânzare – cumpărare autentificat sub nr./14.03.2003 la BNPîn proprietatea exclusivă a Cabinetului Medical Individual Radiologie și Exploatari Funcționale – dr., la prețul pieței de la data respectivă, delei, sumă ce a devenit valoarea de intrare a mijlocului fix și pe care are dreptul legal să o recupereze prin deducerea amortizării în regim liniar.

Contestatoarea consideră că, fiind vorba de o construcție de locuit, aceasta se încadrează la codul 1.6.1 după catalogul aprobat prin H.G. nr. 964/1998, cu durata normală de funcționare de 50 ani și la același cod după catalogul aprobat prin H.G. nr. 2139/2004, cu durata normală de funcționare de 40 – 60 ani, rezultând că recuperarea capitalului imobilizat în acest activ corporal trebuie făcută într-o perioadă de 7 ani de la data

actuală, blocul respectiv fiind pus în funcțiune în anul, iar prețul pieței actual pentru spațiul în care funcționează cabinetul medical este de ccalei.

Totodată, petentul depune în susținerea cauzei contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. din 14 martie 2003 din care se reține că persoanele fizice șiau vândut Cabinetului Medical Individual Radiologie și Exploatari Funcționale Dr.imobilul situat în str., prețul vânzării fiind delei, care, conform contractului, a fost încasat de către vânzători.

La art. 94 și 105 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările prevede că:

„Art. 94

Obiectul și funcțiile inspecției fiscale

(1) Inspecția fiscală are ca obiect verificarea bazelor de impunere, a legalității și conformității declarațiilor fiscale, corectitudinii și exactității îndeplinirii obligațiilor de către contribuabili, respectării prevederilor legislației fiscale și contabile, stabilirea diferențelor obligațiilor de plată, precum și a accesoriilor aferente acestora.

(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale;

b) analiza și evaluarea informațiilor fiscale, în vederea confruntării declarațiilor fiscale cu informațiile proprii sau din alte surse;

c) sancționarea potrivit legii a faptelor constatate și dispunerea de măsuri pentru prevenirea și combaterea abaterilor de la prevederile legislației fiscale.

(3) Pentru ducerea la îndeplinire a atribuțiilor prevăzute la alin. (2) organul de inspecție fiscală va proceda la:

a) examinarea documentelor aflate în dosarul fiscal al contribuabilului;

b) verificarea concordanței dintre datele din declarațiile fiscale cu cele din evidența contabilă a contribuabilului;

c) discutarea constatărilor și solicitarea de explicații scrise de la reprezentanții legali ai contribuabililor sau împuterniciții acestora, după caz;

d) solicitarea de informații de la terți;

e) stabilirea corectă a bazei de impunere, a diferențelor datorate în plus sau în minus, după caz, față de creanța fiscală declarată și/sau stabilită, după caz, la momentul începerii inspecției fiscale;

f) stabilirea de diferențe de obligații fiscale de plată, precum și a obligațiilor fiscale accesorii aferente acestora;

Art. 105

Reguli privind inspecția fiscală

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

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Punctul 102.1 din Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004, precizează că:

„102.1. La examinarea stării de fapt fiscale pentru stabilirea bazei de impunere, organul fiscal competent va avea în vedere toate documentele justificative și evidențele financiar-contabile și fiscale care constituie mijloace de probă și sunt relevante pentru stabilirea drepturilor și obligațiilor fiscale.”

Potrivit art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003 privind Codul de procedură fiscală, devenit 213 în urma republicării acestui act normativ, **„(4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petentul poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Având în vedere că societatea depune în susținerea cauzei copie după contractul de vânzare cumpărare autentificat sub nr. din ..martie 2003 din care se reține că persoanele fizice șiau vândut Cabinetului Medical Individual Radiologie și Exploatari Funcționale Dr.imobilul situat în str., urmează ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea documentelor respective, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită un nou act administrativ fiscal având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, potrivit cărora:

„(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 Ministerului Finanțelor Publice 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.”

2. Referitor la cheltuielile în sumă lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea cheltuielilor cu achiziționarea unui videoprinter integral la data achiziționării sau treptat pe calea amortizării.

În fapt, organele de control au constatat că în baza facturii nr. /30.01.2003 cabinetul medical a înregistrat la cheltuieli deductibile suma delei, reprezentând contravaloarea unui videoprinter, achitat cu foaie de vărsământ în data de 13.02.2003. Organele de control nu au admis la deducere suma respectivă pe motiv că se încadrează în categoria mijloacelor fixe, a cărei valoare se recuperează treptat, pe calea amortizării.

În urma verificării efectuate, organele de control au considerat ca fiind cheltuieli deductibile doar valoarea amortizării, din care lei în anul 2003, lei în anul 2004, lei în anul 2005 și lei în anul 2006 (.....lei/10 ani /12 luni =lei rată lunară de amortizare).

Astfel, în anul 2003 organele de control au diminuat cheltuielile deductibile cu suma de lei (.....lei contravaloare viseoprinter – lei cheltuieli cu amortizarea pentru anul 2003), din care în anii 2004, 2005 și 2006 au fost admise la deducere cheltuielile cu amortizarea în sumă delei, rezultând o valoare neamortizată neadmisă la deducere în perioada verificată de lei.

În drept, în speță sunt aplicabile prevederile **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001** privind impozitul pe venit, unde se prevede că:

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

c) cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. [...] Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54 / 2003, se prevăd următoarele:

„2. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare;”

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 Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58 / 2003, precizează următoarele:

48. [...]

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările în vigoare în materie de amortizare a capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrare în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a). [...]

51. 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 bunurilor, 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.”

De asemenea, la **art. 3 din Legea nr. 15 / 1994**, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, se prevăd următoarele:

„Art. 3

Activele corporale aferente capitalului imobilizat sunt:

a) terenurile, inclusiv investițiile pentru amenajarea acestora;

b) mijloacele fixe.

Sunt considerate mijloace fixe obiectul sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare și îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului. Această valoare poate fi actualizată anual, în funcție de indicele de inflație;

b) are o durată normală de utilizare mai mare de un an.”

În ceea ce privește limita minimă a valorii de intrare a mijloacelor fixe, sunt aplicabile prevederile Hotărârii Guvernului nr. 424 / 2001, privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, unde la art. 1 se prevede că:

„Începând cu luna următoare publicării prezentei hotărâri în Monitorul Oficial al României, Partea I, valoarea de intrare a mijloacelor fixe stabilită în condițiile art. 3 alin. 2 lit. a) din Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este de 8.000.000 lei.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că în cazul mijloacelor fixe amortizabile la stabilirea venitului net impozabil se admit la deducere numai cheltuielile cu amortizarea, sumele plătite pentru cumpărarea acestora nefiind deductibile fiscal.

Având în vedere că sumele plătite de cabinetul medical pentru achiziționarea unui videoprinter au fost înregistrate de contribuabil integral pe cheltuieli la data achiziționării, rezultă că limitarea admiterii la deducere de către organele de control a cheltuielilor cu achiziționarea acestui mijloc fix, la nivelul amortizării, este legală.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că videoprinterul poate fi încadrat la codul 3.9 din Catalogul cu duratele normale de funcționare aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 964/1998, pe motiv că reprezintă un echipament periferic, și respectiv 2.2.9 din

Catalogul cu duratele normale de funcționare aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139/2004, nu poate fi reținut în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât echipamentul periferic prevăzut la acest cod se referă echipamentele periferice aferente calculatoarelor electronice și nu la cele aferente instrumentelor de diagnosticat.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 964 / 1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe și a celui aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004, la codul 3.9 și respectiv codului 2.2.9 se cuprind „Calculatoare electronice și echipamente periferice”, deci nu echipamente periferice aferente instrumentelor de diagnosticat.

În ceea ce privește susținerea contestației că organele de control au încadrat videoprinterul la codul 2.25.2, cu durata normală de funcționare de 10 ani, în loc de codul 2.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 6 ani, pe motiv că videoprinterul se încadrează în categoria aparaturii de înaltă tehnologie, prin actul de control nu se precizează considerentele care au stat la baza concluziei încadrării bunului respectiv la durata de funcționare de 10 ani.

Potrivit art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului 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.”

Prin contestația formulată petentul menționează că videoprinterul reprezintă o imprimantă a imaginii organului diagnosticat și că este un aparat pentru diagnostic de înaltă tehnologie.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aplicabil în anul 2003, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 964 / 1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe **„2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestuia aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcționare, întreținere și reparare. În consecință, durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viață fizică a activului respectiv. [...]**

__ CODUL DE		DENUMIREA ACTIVELOR FIXE		DURATE NORMALE
CLASIFICARE				DE FUNCȚIONARE

		(UTILIZARE)
		- ANI -
2.25.2.	Aparate și instrumente pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru narcoză și reanimare, în afară de:	10
2.25.2.1.	- aparate de înaltă tehnologie.	6

Se reține că aparatele și instrumentele pentru diagnostic au o durată normală de funcționare de 10 ani, iar în cazul în care acestea sunt de înaltă tehnologie durata de funcționare este de 6 ani.

Totodată, contestatoarea susține că organele de control nu au avut în vedere că durata normală de funcționare stabilită prin H.G. nr. 964/1998 a fost modificată prin H.G. nr. 2139/30.11.2004, iar codul de clasificare a devenit 2.1.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 4 – 8 ani.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004, „**5. Pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase pot fi recalulate cu ajutorul relației:**

$$DR = (1 - \frac{DC}{DV}) \times DN''$$

De asemenea, potrivit aceluiași act normativ, duratele de funcționare se prezintă astfel:

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELOR FIXE	DURATE NORMALE DE FUNCȚIONARE - ANI -
2.1.25.2.	Aparate și instrumente pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru narcoză și reanimare, în afară de:	8 - 12
2.1.25.2.1.	- aparate de înaltă tehnologie; - aparate pentru măsurarea presiunii arteriale	4 - 8

Din textele de lege citate se reține că pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase **pot fi recalulate**.

Conform noilor durate normale de funcționare, în cazul aparatelor și instrumentelor pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru

narcoză și reanimare durata normală de funcționare este cuprinsă între 8 și 12 ani, iar în situația aparatelor de această natură, dar care sunt de înaltă tehnologie, durata normală de funcționare este cuprinsă între 4 și 8 ani.

Potrivit deciziei de impunere contestate, organele de control au încadrat mijlocul fix reprezentând videoprinter la codul 2.25.2, cu durata de funcționare de 10 ani, fără să analizeze posibilitatea încadrării acestuia la codul 2.25.2.1, cu durata de funcționare de 6 ani, în condițiile în care acest mijloc fix putea fi încadrat și la acest cod dacă este de înaltă tehnologie.

De asemenea, în urma modificărilor ce au intervenit cu privire la duratele normale de funcționare, organele de control au păstrat vechea durată de funcționare de 10 ani.

Conform **art. 105** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Reguli privind inspecția fiscală

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

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Față de cele menționate mai sus, urmează **a se desființa** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nrdîn 31.08.2007, pentru cheltuielile în sumă de lei și implicit a impozitului pe venit aferent, 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 în care va analiza dacă mijlocul fix respectiv este un aparat de diagnosticat obișnuit sau este un aparat de înaltă tehnologie, având în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de**

procedură fiscală, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, 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 Ministerului Finanțelor Publice 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.”

3. Referitor la cheltuielile în sumălei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea cheltuielilor privind achiziționarea unui mijloc fix, reprezentând ecograf, la nivelul ratelor achitate și la data achitării acestora, sau treptat pe calea amortizării.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control au constatat că în perioada 2003 – 2006 cabinetul medical a dedus contravaloarea ratelor achitate pentru un mijloc fix reprezentând ecograf, achiziționat în luna ianuarie 2003, în baza facturii fiscale nr. /..... /08.01.2003, astfel:

- **pentru anul 2003** organele de control au constatat că s-au înregistrat **cheltuieli deductibile în sumă delei**, reprezentând contravaloare rate achitate cu chitanțele nr. /27.02.2003, /21.03.2003, /03.07.2003, /22.08.2003, /13.10.2003,

...../18.12.2003, pentru un ecograf în valoare delei, achiziționat în luna ianuarie 2003. Organele de inspecție consideră că pentru bunul achiziționat deductibilă este amortizarea calculată conform reglementărilor legale în vigoare, **în sumă de lei, neadmițând la deducere cheltuielile în sumă delei.**

Astfel, au considerat că pentru anul 2003 suma înregistrată pe cheltuieli deductibile peste limita legală este delei, calculată având în vedere o durată de serviciu normală de funcționare de 10 ani (.....lei/ 10 ani / 12 luni =lei = rată lunară de amortizare;x 11 luni = lei;lei – lei =lei).

- **pentru anul 2004** organele de control au constatat că s-au înregistrat cheltuieli deductibile în sumă delei, reprezentând contravaloare rate achitate cu chitanțele nr. / 28.01.2004, / 26.02.2004,30.04.2004, / 28.05.2004, / 01.07.2004, / 30.07.2004, / 31.08.2004, / 29.09.2004, / 29.10.2004, și / 12.12.2004, pentru ecograful ce a fost achiziționat în anul 2003, în baza facturii nr. / / 08.01.2003. Organele de inspecție consideră că pentru bunul achiziționat deductibilă este amortizarea calculată conform reglementărilor legale în vigoare, în sumă de lei, neadmițând la deducere cheltuielile în sumă delei.

Astfel, organele de control, având în vedere o durată de serviciu normală de funcționare de 10 ani, au considerat că pentru anul 2004 din totalul sumei delei dedusă de contribuabil, doar suma de lei este deductibilă (.....x 12 = lei), **suma delei fiind dedusă peste limita legală.**

- **pentru anul 2005** organele de control au constatat că s-au dedus din veniturile încasate contravaloarea ratelor în sumă delei, achitate cu chitanțele nr. / 28.02.2005, / 31.03.2005, / 25.05.2005, / 28.06.2005, / 28.07.2005, / 29.08.2005, / 28.10.2005 și / 30.11.2005, pentru ecograful achiziționat în anul 2003 cu factura fiscală nr. / / 08.01.2003, deductibilă din punct de vedere fiscal fiind amortizarea în sumă de lei.

Astfel, organele de control, având în vedere o durată de serviciu normală de funcționare de 10 ani, au considerat că pentru anul 2005, din suma delei, dedusă de contribuabil în anul 2005, este deductibilă doar suma de lei (.....x 12 = lei), **diferența de lei fiind nedeductibilă fiscal.**

- **pentru anul 2006** organele de control au constatat că s-au dedus din veniturile încasate contravaloarea ratelor în sumă delei,

achitate cu chitanțele nr. / 30.01.2006, / 28.02.2006, / 26.05.2006, / 28.06.2006 și / 25.10.2006, pentru un mijloc fix reprezentând ecograf, achiziționat în anul 2003, deductibilă din punct de vedere fiscal fiind amortizarea în sumă de lei.

Astfel, organele de control, având în vedere o durată de serviciu normală de funcționare de 10 ani, au considerat că pentru anul 2006 din suma delei, dedusă de contribuabil în anul 2006, este deductibilă doar suma de lei (.....x 12 = lei), **diferența delei fiind nedeductibilă fiscal.**

În drept, pentru anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001** privind impozitul pe venit, unde se prevede că:

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

c) **cheltuielile recunoscute ca deductibile sunt cele aferente venitului, în limitele prevăzute de legislația în vigoare, după caz. [...]** **Cheltuielile privind amortizarea sunt deductibile în condițiile în care calculul se efectuează conform legislației în materie;**”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54 / 2003, se prevăd următoarele:

„2. **Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea regulilor prevăzute în normele metodologice date în aplicarea art. 10 din ordonanță.**

Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- **cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările în vigoare;**”

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. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58 / 2003, precizează următoarele:

48. [...]

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările în vigoare în materie de amortizare a capitalului imobilizat în active corporale și necorporale.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a). [...]

51. 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 bunurilor, 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.”

De asemenea, la art. 16 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, se prevede 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.

(3) Venitul brut cuprinde sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură, inclusiv contravaloarea bunurilor din patrimoniul afacerii, rămase după încetarea definitivă a activității. Nu sunt considerate venituri brute sumele primite sub formă de credite. [...]

(4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

e) ratele aferente creditelor angajate;”

Pentru anii 2004 – 2006 sunt aplicabile prevederile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, devenit 48 în urma modificărilor ce au avut loc, unde se prevede că:

„Reguli generale de stabilire a venitului net 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. 50 și 51. [...]

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: [...]

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II; [...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile: [...]

g) ratele aferente creditelor angajate; [...]

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar;”

La Titlu II din același act normativ, art. 24, se precede că:

„Art. 24

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că la stabilirea venitului net cheltuielile cu achiziționarea mijloacelor fixe sunt deductibile la nivelul amortizării fiscale, determinate conform prevederilor legale.

Având în vedere că cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile la nivelul amortizării fiscale, rezultă că deducerea de către contribuabil a ratelor privind achiziționarea ecografului nu este legală.

Astfel că, organele de control în mod legal au admis la deducere din totalul ratelor achitate cu achiziționarea ecografului doar valoarea amortizării.

Având în vedere că cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile la nivelul amortizării fiscale, rezultă că organele de control în mod legal au admis la deducere din totalul ratelor achitate cu achiziționarea ecografului doar valoarea amortizării.

În ceea ce privește susținerea contestatoarei că organele de control au încadrat ecograful la codul 2.25.2, cu durata normală de funcționare de 10 ani, în loc de codul 2.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 6 ani, pe motiv că acesta se încadrează în categoria aparaturii de înaltă tehnologie, prin actul de control nu se precizează considerentele care au dus la concluzia că mijlocul fix respectiv are o durată de funcționare de 10 ani.

La art. 65 alin. (2) din Ordonanța Guvernului 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.”

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aplicabil în anul 2003, aprobat prin

Hotărârea Guvernului nr. 964 / 1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe „**2. Durata normală de funcționare reprezintă durata de utilizare a activului respectiv, în care exploatarea acestuia aduce profit, respectiv veniturile realizate sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcționare, întreținere și reparare. În consecință, durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viață fizică a activului respectiv. [...]**

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELOR FIXE	DURATE NORMALE DE FUNCȚIONARE (UTILIZARE) - ANI -
2.25.2.	Aparate și instrumente pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru narcoză și reanimare, în afară de:	10
2.25.2.1.	- aparate de înaltă tehnologie.	6

Se reține că aparatele și instrumentele pentru diagnostic au o durată normală de funcționare de 10 ani, iar în cazul în care acestea sunt de înaltă tehnologie durata de funcționare este de 6 ani.

Totodată, contestatoarea susține că organele de control nu au avut în vedere că durata normală de funcționare stabilită prin H.G. nr. 964/1998 a fost modificată prin H.G. nr. 2139/30.11.2004, iar codul de clasificare a devenit 2.1.25.2.1, cu durata normală de funcționare de 4 – 8 ani.

Potrivit Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004, „**5. Pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase pot fi recalulate cu ajutorul relației:**

$$DR = (1 - \frac{DC}{DV}) \times DN''$$

De asemenea, potrivit aceluiași act normativ, duratele de funcționare se prezintă astfel:

CODUL DE CLASIFICARE	DENUMIREA ACTIVELOR FIXE	DURATE NORMALE DE FUNCȚIONARE - ANI -
2.1.25.2.	Aparate și instrumente pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru narcoză și reanimare, în afară de:	8 - 12

2.1.25.2.1.	- aparate de înaltă tehnologie; - aparate pentru măsurarea presiunii arteriale	4 - 8
-------------	---	-------

Din textele de lege citate se reține că pentru mijloacele fixe aflate în patrimoniu, a căror valoare de intrare nu a fost recuperată integral pe calea amortizării până la data de 31 decembrie 2004, duratele normale de funcționare rămase pot fi recalulate.

Conform noilor durate normale de funcționare, în cazul aparatelor și instrumentelor pentru diagnostic, pentru chirurgie, pentru narcoză și reanimare durata normală de funcționare este cuprinsă între 8 și 12 ani, iar în situația aparatelor de această natură, dar care sunt de înaltă tehnologie, durata normală de funcționare este cuprinsă între 4 și 8 ani.

Potrivit deciziei de impunere contestate, organele de control au încadrat mijlocul fix reprezentând ecograf la codul 2.25.2, cu durata de funcționare de 10 ani, fără să analizeze posibilitatea încadrării acestuia la codul 2.25.2.1, cu durata de funcționare de 6 ani, în condițiile în care acest mijloc fix putea fi încadrat și la acest cod dacă este de înaltă tehnologie.

De asemenea, în urma modificărilor ce au intervenit cu privire la duratele normale de funcționare, organele de control au păstrat vechea durată de funcționare de 10 ani.

Conform **art. 105** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată,

„Reguli privind inspecția fiscală

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

De asemenea, potrivit art. 7 alin. (2) din același act normativ, **„(2) Organul fiscal este îndreptățit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica și va avea în vedere toate circumstanțele edificatoare ale fiecărui caz.”**

Față de cele menționate mai sus, urmează a se **desființa** Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nrdin 31.08.2007, pentru cheltuielile în sumă de**lei și implicit a impozitului pe venit aferent**, 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 în care va analiza dacă mijlocul fix respectiv este un aparat de diagnosticat obișnuit sau este un aparat de înaltă tehnologie, având în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, 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 Ministerului Finanțelor Publice 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.”

4. Referitor la cheltuielile în sumă, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea cheltuielilor comune achitate la asociația de proprietari pentru perioada decembrie 2002 – februarie 2003, în condițiile în care bunul a fost achiziționat în data de 14.03.2003.

În fapt, organele de control nu au admis la deducere contravaloarea cheltuielilor comune pentru lunile decembrie 2002 –

februarie 2003, achitate Asociației de proprietari, cu chitanțele nr./22.01.2003,/23.01.2003,/14.02.2003 și nr./08.04.2003, pe motiv că în perioada respectivă imobilul pentru care au fost achitate cheltuielile respective nu intră în patrimoniul afacerii, acesta fiind achiziționat de către contribuabil în data de 14.03.2003, în baza contractului de vânzare cumpărare autentificat sub nr.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001** privind impozitul pe venit, unde se stipulează următoarele:

„(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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54/2003, precizează următoarele:

„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;**
- numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere;**
- numărul de unități de măsură specifice, cum ar fi: kW/h, metri cubi, impulsuri telefonice și altele asemenea, utilizate în interes de afacere, în alte cazuri.”**

La **art. 9** din ordonanță se prevede că:

„(1) În aplicarea prezentei ordonanțe, în categoriile de venituri prevăzute la art. 4 se cuprind și orice avantaje în bani și în natură primite de o persoană fizică, cu titlu gratuit sau cu plata parțială, precum și folosirea în scop personal a bunurilor și drepturilor aferente desfășurării activității. Avantajele acordate

includ folosința în scop personal a vehiculelor de orice tip, hrana, cazarea, personalul pentru munci casnice, reducerile de prețuri sau de tarife în cazul cumpărării unor bunuri sau prestări de servicii pentru salariații proprii, gratuitățile de bunuri și servicii, inclusiv sumele acordate pentru distracții sau recreere, precum și altele asemenea.”

Din textele de lege citate mai sus se reține că la determinarea 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 numărul de metri pătrați folosiți în interes de afacere, numărul de unități de măsură specifice etc.

Contestatoarea depune în xerocopie la dosarul cauzei Certificatul de înregistrare a Cabinetului Medical Radiologie și Exploatare Funcționale din 01.07.2002, Certificatul de avizare a cabinetului medical nr.09.07.2002, emis de Colegiul Județean al Medicilor Suceava, Autorizația sanitară de funcționare nr.din 12.07.2002, Autorizația de funcționare a spațiului comercial / de prestări servicii nr. din 25.07.2002, din care rezultă că locul desfășurării activității cabinetului se află în str., pentru suprafața demp, reprezentând cameră consultații, sală așteptare și anexe.

De asemenea, din documentele anexate rezultă că actul care atestă dreptul de proprietate / folosință a spațiului îl reprezintă Contractul de vânzare – cumpărare nr. /05.04.2002.

Din Contractul de vânzare autentificat sub nr. din .. martie 2002, aflat în xerocopie la dosarul cauzei, rezultă că spațiul în care își desfășoară cabinetul în prezent activitatea a aparținut persoanelor fizice și, pe care l-au dobândit în baza contractului nr. din 05.04.2002, deci cel menționat în actele de înființare a cabinetului.

Potrivit **art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92 /2003** privind Codul de procedură fiscală, devenit 213 în urma republicării acestui act normativ, „(4) **Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”**

În legătură cu aplicarea acestui articol, punctul 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, precizează:

„182.1. În temeiul art. 182 alin. (4) din Codul de procedură fiscală, contestatorul, intervenienții și/sau împuterniciții acestora, în fața organelor de soluționare a contestațiilor, se pot folosi de orice probe noi relevante, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.”

Din textele de lege mai sus prezentate se reține că petentul poate depune în susținerea cauzei documente noi și probe noi, chiar dacă acestea anterior nu au fost cercetate de organele de inspecție fiscală.

De asemenea, se reține că în această situație organului care a efectuat activitatea de control i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.

Față de cele prezentate urmează a se desființa decizia de impunere contestată pentru **cheltuielile în sumă**, reprezentând cheltuieli comune achitate la asociația de proprietari pentru perioada decembrie 2002 – februarie 2003, și implicit a impozitului pe venit aferent.

Având în vedere că petentul depune în susținerea cauzei copii după Certificatul de înregistrare a Cabinetului Medical Radiologie și Exploatari Funcționale din 01.07.2002, Certificatul de avizare a cabinetului medical nr.09.07.2002, emis de Colegiul Județean al Medicilor Suceava, Autorizația sanitară de funcționare nr.din 12.07.2002, Autorizația de funcționare a spațiului comercial / de prestări servicii nr. din 25.07.2002, din care rezultă că locul desfășurării activității cabinetului se află în str., urmează ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze, în termen de 30 de zile de la comunicarea prezentei decizii, la analizarea documentelor respective, strict pentru aceeași perioadă și aceeași sumă, și să emită un nou act administrativ fiscal având în vedere cele precizate în decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, potrivit cărora:

„(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 Ministerului Finanțelor Publice 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.”

5. Referitor la cheltuielile cu combustibilul în sumă totală delei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul la deducerea acestora, în condițiile în care cabinetul nu face dovada că deține în proprietate sau pe bază de contract de închiriere mijloace de transport pentru perioada verificată și nici nu justifică cu documente că a utilizat mijloace de transport în interesul afacerii.

În fapt, organele de control au constatat că în perioada 2003 – 2006 cabinetul medical a înregistrat pe cheltuieli deductibile carburant **în sumă totală delei**, din care în anul 2003, lei în anul 2004,lei în anul 2005 și în anul 2006, fără să facă dovada că deține în proprietate sau în baza unui contract de închiriere mijloace de transport.

De asemenea, contribuabilul nu a prezentat organelor de control documente care să justifice cheltuielile cu carburanții, respectiv ordine de deplasare, foi de parcurs sau calcule care să ateste utilizarea vreunui mijloc de transport în interesul afacerii, care să justifice consumul de combustibil.

Totodată, organele de control au constatat că bonurile fiscale nu sunt completate pe verso cu datele cumpărătorului.

În drept, în anul 2003 sunt aplicabile prevederile **art. 10 din Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001** privind impozitul pe venit, unde se prevăd următoarele:

„(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 punctele **13 și 14** 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. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58/2003**, litera B - Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile, se prevăd următoarele:

„**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.”

Pentru perioada 2004 – 2006 sunt aplicabile prevederile **art. 49, devenit art. 48, din Legea nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, unde se prevăd următoarele:

„(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;”

Referitor la aplicarea acestui articol, **punctul 53** din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004**, prevede următoarele:

„53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4) - (7) din 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;”

De asemenea, 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 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040 din 8 iulie 2004, prevăd următoarele:

„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.

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

Din textele de lege citate mai sus se reține că cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente.

În ceea ce privește cheltuielile cu carburantul auto, contestatoarea justifică operațiunea doar cu bonuri fiscale, fără însă să demonstreze cu documente că deține mijloace de transport și că a utilizat combustibilul respectiv în interesul afacerii.

De asemenea, contribuabilul nu demonstrează cu documente din care să rezulte că s-a deplasat cu mijloace de transport în interesul afacerii și care să justifice consumul de combustibil.

Potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Întrucât cabinetul medical nu demonstrează cu documente că deține mijloace de transport și că a utilizat combustibilul în interesul afacerii, că a efectuat deplasări care să justifice cheltuielile cu combustibilul în sumă totală delei, se conchide că neadmiterea la deducere de către organele de control a acestor cheltuieli este legală.

6. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând contravaloarea unor ochelari de protecție, cauza supusă soluționării este dacă cabinetul medical are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care contribuabilul justifică operațiunea

doar cu o notă de comandă, iar suma respectivă a mai fost dedusă în data de 08.11.2004, în baza facturii nr.

În fapt, în urma verificării efectuate la **CABINETUL MEDICAL**din localitatea Suceava, organele de control au constatat că deducerea cheltuielilor în sumă de lei, în anul 2004, s-a efectuat doar în baza notei de comandă nr. din 08.10.2004, document care nu întrunește calitatea de document justificativ. De asemenea, s-a constatat că suma respectivă a mai fost dedusă în data de 08.11.2004, în baza facturii nr.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 49 din Legea nr. 571 / 2003** privind Codul fiscal, unde se prevăd următoarele:

„(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;”

Referitor la aplicarea acestui articol, **punctul 53** din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004**, prevede următoarele:

„53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse sunt:

c) să fie efectuate în interesul direct al activității;

d) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;”

De asemenea, 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 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040 din 8 iulie 2004, prevăd următoarele:

„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.

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

Din textele de lege citate mai sus se reține că cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării acestuia, justificate prin documente.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, deducerea cheltuielilor în sumă de lei, reprezentând ochelari de protecție s-a efectuat doar în baza notei de comandă nr. din 08.10.2004, document care nu întrunește calitatea de document justificativ pentru admiterea la deducere a cheltuielilor.

Totodată, în urma verificării efectuate s-a constatat că aceste cheltuieli au mai fost deduse de cabinetul medical în data de 08.11.2004, în baza facturii nr.

Facem precizarea că formularele cu regim special, precum și cele tipizate, comune pe economie, privind activitatea financiară și contabilă sunt prevăzute în Hotărârea Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestor și respectiv în Normele metodologice de întocmire și utilizare a formularelor comune pe economie, care nu au regim special, privind

activitatea financiară și contabilă, precum și modelele acestora, aprobate prin ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 425/1998.

Cabinetul medical nu demonstrează că deține documente legal aprobate, care să cuprindă informațiile prevăzute de lege și care să demonstreze că operațiunea a avut loc, nota de comandă fiind un document prin care se poate face o comandă, nefiind un document care să demonstreze efectuarea acestor cheltuieli, nota de comandă neîndeplinind calitatea de document justificativ de înregistrare în contabilitate a unor cheltuieli.

Totodată, contestatoarea nu demonstrează că a achiziționat două perechi de ochelari de protecție și nici necesitatea celor două perechi pentru activitatea desfășurată.

Potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere că operațiunea respectivă a fost înregistrată în contabilitate și dedusă de două ori, contribuabilul nevenind cu argumente care să contrazică constatările organelor de control, și ținând cont de faptul că nota de comandă nu întrunește calitatea de document justificativ, rezultă că neadmiterea la deducere de către organele de control a **cheltuielilor în sumă de lei** este legală.

7. Referitor la cheltuielile în sumă de lei, reprezentând diverse bunuri, cauza supusă soluționării este dacă cabinetul medical are dreptul la deducerea acestei sume, în condițiile în care contribuabilul nu demonstrează că cheltuielile respective au fost efectuate în interesul afacerii.

În fapt, organele de control au constatat că în anul 2006 cabinetul medical a dedus cheltuieli în sumă deîn baza facturii nr. din 10.04.2006, emisă de, cu care a achiziționat diverse bunuri, beneficiar fiind, și în sumă deîn baza chitanței nr. din 19.09.2006, cu care a achitat laservicii telefonice, justificate cu factura nr.din 02.09.2006, care este emisă pe numele

De asemenea, s-a constatat că s-a înregistrat pe cheltuieli **suma de lei**, reprezentând asigurare achitată cu chitanța nr. / 13.01.2006, în baza poliței de asigurare a imobilului din municipiul Suceava, str., unde este domiciliul contribuabilului, cheltuiala respectivă neîncadrându-se în categoria cheltuielilor deductibile cu asigurarea specificate în legislația în vigoare.

În drept, la art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, se prevăd următoarele:

„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; [...]

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.”

Referitor la aplicarea acestui articol, la punctul 37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul

fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, se prevăd următoarele:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, 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 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;**
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.”**

Din textele de lege citate mai sus se reține că pentru a fi deduse cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

Așa după cum rezultă din documentele existente la dosarul cauzei, documentele ce stau la baza cheltuielilor în sumă de lei nu sunt pe numele contribuabilului.

Prin contestația formulată, cabinetul medical se limitează doar la faptul că decizia de impunere este eronată, fără a veni cu motive concrete pentru aceste capete de cerere.

Potrivit **art. 64 și 65 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală,

„Art. 64

Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere.

Art. 65

Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.”

Având în vedere cele prezentate mai sus se conchide că neadmiterea la deducere de către organele de control a cheltuielilor în sumă de lei este legală.

8. Referitor la suma de lei, reprezentând cheltuieli de protocol neadmise la deducere de către organele de control, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă contribuabilul are dreptul la deducerea acestor cheltuieli, în condițiile în care a depășit limita prevăzută de lege.

În fapt, în urma verificării efectuate, organele de control nu au admis la deducere cheltuielile în sumă totală de lei, reprezentând cheltuieli de protocol efectuate de cabinetul medical peste limita legală, din carelei în anul 2004,lei în anul 2005 șilei în anul 2006.

Contestatoarea precizează că cheltuielile de protocol reprezintă apă minerală și ceai pentru clienți, perioada fiind foarte călduroasă au fost necesare desfășurării activității.

În drept, sunt aplicabile prevederile **art. 49, devenit art. 48 în urma modificărilor ce au avut loc, din Legea nr. 571/2003** privind Codul de procedură fiscală, unde se prevede că:

„Art. 49

Reguli generale de stabilire a venitului net 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. 50 și 51. [...]

(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; [...]

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

a) cheltuielile de sponsorizare și mecenat efectuate conform legii, în limita unei cote de 5% din baza de calcul determinată conform alin. (6);

b) cheltuielile de protocol, în limita unei cote de 2% din baza de calcul determinată conform alin. (6);”

Referitor la aplicarea acestui articol, Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin **Hotărârea Guvernului nr. 44/2003**, prevăd următoarele:

„53. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 49 alin. (4) - (7) din 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;**
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.**

54. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu: [...]

- cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii;”

Din textele de lege mai sus citate se reține că la determinarea venitului net cheltuielile de protocol sunt deductibile în limita de 2 % din baza de calcul și că sunt deductibile cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese partenerilor de afaceri, efectuate în scopul afacerii.

Referitor la susținerea contestatoarei că cheltuielile de protocol efectuate reprezintă apă minerală și ceai asigurate clienților, când perioada a fost foarte călduroasă, majoritatea dintre ei acuzând disconfort, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât, așa cum rezultă din textele de lege menționate, cheltuielile de protocol ce depășesc limita maximă prevăzută nu sunt deductibile la calculul impozitului pe venit, astfel că măsura organelor de control este legală.

Având în vedere că prin prezenta decizie s-a dispus desființarea decizie de impunere pentru o serie de cheltuieli, considerate de organele de control ca fiind nedeductibile în perioada 2004 – 2006, și cu care a fost influențată baza de calcul pentru cheltuielile de protocol, urmează a se desființa decizia de impunere și pentru cheltuielile de protocol neadmise la deducere, în sumă de lei, și implicit a impozitului pe venit aferent, în vederea recalculării acestora, conform celor reținute în această decizie.

În drept, se face aplicarea prevederilor art. 186 (3), „Soluții asupra contestației” din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, 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 Ministerului Finanțelor Publice 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.”

În concluzie, având în vedere cele prezentate la capitolul III din prezenta decizie, urmează a se desființa Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nrdin 31.08.2007, pentru perioada 2003 –2006, emisă de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava în baza Raportului de inspecție fiscală nr.din 31.08.2007 privind suma delei, reprezentând impozit pe venit și pentru accesoriile aferente în sumă totală de lei, potrivit principiului de drept "*accessorium sequitur principale*" (accesoriul urmează principalul), în vederea reanalizării și recalculării acestora, 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, având în vedere cele precizate în această decizie și prevederile legale aplicabile în speță.

În drept, se face aplicarea prevederilor **art. 186 (3)**, „Soluții asupra contestației” din **O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală**, republicată, devenit 216 după o nouă republicare, 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 Ministerului Finanțelor Publice 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. 9, 10 și 16 din Ordonanța Guvernului nr. 7 / 2001 privind impozitul pe venit, punctele 13 și 14 din 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. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 58/2003, Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 54 / 2003, art. 24 și 49, devenit art. 48, din Legea nr. 571 / 2003 privind Codul fiscal, punctele 37 și 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44 / 2004, 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 privind Codul fiscal, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1040 / 2004, art. 64, 65, 110 alin. (3), 182 alin. (4), devenit 213 în urma republicării, și 206 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, art. 3 din Legea nr. 15 / 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, art. 3 din Legea nr. 15 / 1994, republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, Hotărârea Guvernului nr. 964 / 1998 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, Hotărârea Guvernului nr. 2139 / 2004 pentru aprobarea clasificăției și a duratelor normale de funcționare a mijloacelor fixe, punctele 102.5, 107.1 și 182.1 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 12.1 și 12.7 din Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 519/2005 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborate cu prevederile art. 216 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată la data de 26.09.2005, se:

DECIDE :

- **Desființarea** Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocierie nrdin 31.08.2007, pentru suma privind suma **delei**, reprezentând:

-lei impozit pe venit;
- lei accesorii aferente impozitului pe venit,

urmând ca organele de inspecție fiscală, prin altă echipă, să procedeze la reanalizarea și recalcularea acestora, strict pentru aceeași perioadă, și să emită un nou act administrativ fiscal care va avea 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 deciziile de impunere contestate și desființate prin prezenta decizie.

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

IMPOZIT PE VENIT:

- deductibilitatea unor cheltuieli
 - art. 10 și 16 din Ordonanța Guvernului nr. 7/2001 privind impozitul pe venit;
 - art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal,