

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 63
din 15.08.2005
privind soluționarea contestației formulate de
CABINETUL MEDICAL,
din localitatea Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. / 27.06.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr. / 24.06.2005, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava sub nr. / 27.06.2005, cu privire la contestația formulată de C.M., având domiciliul fiscal în localitatea Suceava,județul Suceava .

C.M., din localitatea Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere anuală nr pe anul 2003 și Raportul de inspecție fiscală nr/3.05.2005, întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava privind suma de **....lei vechi, care în baza art 5 din Legea nr 348/2004** privind denominarea monedei naționale, se convertește în **....lei noi**, reprezentând:

Nr. crt.	Creanță bugetară	- lei vechi -	- lei noi -
1.	diferențe de impozit pe anul 2003		
2.	cheltuieli nedeductibile în anul 2004		

În continuare, sumele ce fac obiectul contestației formulate de C.M. din localitatea Suceava, vor fi exprimate doar în lei noi, denumiți în continuare lei, în baza art 1 din același act normativ, care stipulează:

(1) La data de 1 iulie 2005, moneda națională a României, leul, va fi denominată astfel încât 10.000 lei vechi, aflați în circulație la această dată, vor fi preschimbați pentru 1 leu nou.

(2) Denominarea reprezintă acțiunea de reducere a valorii nominale a însemnelor monetare.

*(3) **Leul nou va fi unitatea monetară națională a României, denumită în continuare leu, și se va diviza în 100 de bani.***

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

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 174 și 178 din

Ordonanța Guvernului nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. C.M., cu domiciliul fiscal în localitatea Suceava, contestă măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr pe anul 2003 și Raportul de inspecție fiscală nr /3.05.2005, întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava privind următoarele sume:

- lei, reprezentând diferențe de impozit pe anul 2003,
- lei, reprezentând cheltuieli nedeductibile în anul 2004.

CABINETUL MEDICAL funcționează în, din str

Contestatoarea precizează că în incintafuncționează mai multe cabinete medicale. Furnizorii de utilități au încheiat contract de prestări servicii cu un singur cabinet medical, dar practic de serviciile acestora beneficiază toate cabinetele, astfel încât contravaloarea acestor servicii este împărțită între cabinete și achitată cu chitanță cabinetului medical titular.

De asemenea, petenta menționează și faptul că serviciul de curățenie în incinta este asigurat de către o persoană angajată cu contract de muncă la unul dintre cabinetele medicale, dar de acest serviciu beneficiază toate cabinetele. Contravaloarea acestui serviciu este achitat de către fiecare beneficiar, pe bază de chitanță, la cabinetul care a angajat această persoană.

Pentru motivele prezentate mai sus, petenta solicită acceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă delei, aferente anului 2003 și a cheltuielilor în sumă de lei aferente anului 2004.

II. În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr /3.05.2005, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Suceava au stabilit următoarele măsuri:

C.M. își desfășoară activitatea în baza autorizației nr /10.07.1998, emisă de Ministerul Sănătății într-un spațiu situat în str, în incinta Suceava.

C.M. conduce evidență contabilă în partidă simplă.

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea realității venitului net, pentru perioada 1.01.2003 - 31.12.2004, rezultat din exercitarea activității de asistență medicală de către C.M.

În raportul de inspecție fiscală, organul de control precizează că petenta realizează venituri din prestarea de servicii medicale în baza contractului încheiat cu Casa de Asigurări de Sănătate Suceava și din servicii medicale cu plata directă din partea pacienților.

Pentru anul 2003, contribuabila a prezentat organului de control documentele ce au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă, din care rezultă următoarele sume:

Venit brut	lei
Cheltuieli deductibile	lei
Venit net	lei.

În urma inspecției fiscale, organul de control a stabilit următoarele:

Venit brut	lei
Cheltuieli deductibile	lei
Venit net	lei.

Diferența delei stabilită între venitul net declarat de contribuabil și venitul net stabilit în urma inspecției fiscale se datorează neadmiterii la deducere a următoarelor cheltuieli:

-lei, înscrise în chitanțele emise de C.M.I. DR., C.M.I. DR., C.M.I. DR. și Spitalul Suceava reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (telefonie, încălzire, curățenie), pe motiv că nu există contracte de prestări servicii între cabinete și decontarea serviciilor nu se face pe bază de facturi, în conformitate cu prevederile O.M.F. nr 58/2003;
- lei, reprezentând cheltuieli cu combustibilul, pe motiv că petenta nu a prezentat inspecției fiscale ordine de deplasare și nu a făcut dovada existenței în patrimoniul afacerii a unui autoturism (proprietate sau închiriat);
-lei, reprezentând contravaloarea bonurilor fiscale emise de SC, SC, diverse farmacii, pe motiv că bonurile fiscale nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, neavând completate numele și adresa beneficiarului și semnătura persoanelor care au efectuat operațiunea;
-lei, reprezentând contravaloarea primelor la asigurarea de viață încheiată de cu firma, pe motiv că sumele utilizate de contribuabil pentru uzul personal nu sunt cheltuieli aferente venitului, încălcându-se astfel prevederile art 10 alin 1 din O.G. nr 7/2001;
-lei, reprezentând contravaloarea dobânzilor și penalităților achitate de contribuabil pentru plata cu întârziere a cotizației CMJ și a fondului de sănătate datorat de asigurat.

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr pe anul 2003 din care rezultă diferențe de impozit de venit de lei, cu lei mai mult decât în decizia anterioară.

Pentru anul 2004, contribuabila a prezentat organului de control documentele ce au stat la baza înregistrărilor în evidența contabilă, din care rezultă următoarele sume:

Venit brut	lei
Cheltuieli deductibile	lei
Venit net	lei.

În urma inspecției fiscale, organul de control a stabilit următoarele:

Venit brut	lei
Cheltuieli deductibile	lei
Venit net	lei.

Diferența de lei stabilită între venitul net declarat de contribuabil și venitul net stabilit în urma inspecției fiscale se datorează neadmiterii la deducere a următoarelor cheltuieli:

- lei, înscrise în chitanțele emise de C.M.I. DR., C.M.I. DR., C.M.I. DR. și DSP Suceava reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (telefonie, încălzire, curățenie), pe motiv că nu există contracte de prestări servicii între cabinete și decontarea serviciilor nu se face pe bază de facturi, în conformitate cu prevederile O.M.F. nr 58/2003;
-lei, reprezentând contravaloarea bonurilor fiscale emise de SC, SC, SCSRL, SC SRL, pe motiv că bonurile fiscale nu îndeplinesc calitatea de document justificativ, neavând completate numele și adresa beneficiarului și semnătura persoanelor care au efectuat operațiunea.

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

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

Inspecția fiscală a avut ca obiectiv verificarea realității venitului net pentru perioada 1.01.2003 - 31.12.2004, rezultat din exercitarea activității de asistență medicală de către C.M.

În raportul de inspecție fiscală, organul de control precizează că petenta realizează venituri din prestarea de servicii medicale în baza contractului încheiat cu Casa de Asigurări de Sănătate Suceava și din servicii medicale cu plata directă din partea pacienților.

Pentru anul 2003, în urma inspecției fiscale, organul de control a stabilit că venitul net realizat de contribuabil este culei mai mare decât venitul net declarat de contribuabil ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă delei.

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr pe anul 2003 din care rezultă diferențe de impozit de venit de lei, corespunzătoare diferenței de venit net delei.

Pentru anul 2004, în urma inspecției fiscale, organul de control a stabilit că venitul net realizat de contribuabil este cu lei mai mare decât venitul net declarat de contribuabil ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor în sumă de lei.

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

A. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând diferențe de impozit pe venit pe anul 2003, stabilită de organul fiscal prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă totală delei reprezentând:

-lei - cheltuieli administrative;
- lei - cheltuieli cu combustibilul;
-lei - cheltuieli cu diverse materiale și medicamente;
-lei - cheltuieli cu asigurările de viață;
-lei - cheltuieli cu dobânzile și penalitățile.

A1. În ceea ce privește suma delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă această cheltuială este deductibilă la calculul venitului impozabil, în condițiile în care contribuabilul nu justifică cheltuielile administrative efectuate cu contracte de prestări servicii și facturi.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli în sumă delei, înscrise în chitanțele emise de C.M.I. DR., C.M.I. DR., C.M.I. DR. și Spitalul Suceava, reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (telefonie, încălzire, curățenie), pe motiv că nu există contracte de prestări servicii între cabinete și decontarea serviciilor nu se face pe bază de facturi, în conformitate cu prevederile O.M.F. nr 58/2003.

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art. 16 din O.G. nr 7/2001 privind impozitul pe venit, unde se precizează:

„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."

- pct 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, unde se precizează modul de aplicare a art 16 din O.G. 7/2001:

„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.**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili. Cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse trebuie să fie justificate cu documente și să fie în interesul direct al activității.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că petenta a achitat, cu chitanță, contravaloarea unor servicii de telefonie, încălzire și curățenie, în sumă delei către C.M.I. DR., C.M.I. DR., C.M.I. DR. și Spitalul Suceava.

La data efectuării verificărilor, petenta nu a prezentat organului de control contracte de prestări servicii din care să rezulte că beneficiază de servicii de telefonie și încălzire și care este cota ei de participare la acestea. Contravaloarea acestor servicii a fost achitată de petentă către C.M.I. DR., C.M.I. DR., C.M.I. DR. și Spitalul Suceava, care nu au calitatea de prestatori ai acestor servicii, ci de intermediari.

De asemenea, petenta nu a prezentat organului de control contractul pentru prestarea serviciului de curățenie, din care să rezulte care este cota de participare a cabinetului la această cheltuială. Mai mult, contravaloarea acestui serviciu nu a fost achitată direct prestatorului acestuia, ci altui cabinet medical, care are calitatea de intermediar.

Din cele prezentate mai sus se reține faptul că petenta nu probează cu documente faptul

că cheltuielile în sumă delei sunt aferente realizării venitului.

De asemenea, înregistrarea în contabilitate a acestor cheltuieli s-a efectuat pe bază de chitanțe și nu de facturi. În conformitate cu prevederile 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, aprobată prin O.M.F. 58/2003, **chitanța reprezintă document justificativ pentru depunerea unei sume în numerar la casierie, iar factura este document justificativ de înregistrare în contabilitatea furnizorului și cumpărătorului și pe baza căruia se întocmește documentul de decontare a serviciilor prestate. Deci, înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor administrative în sumă delei nu a fost justificată cu documente întocmite conform normelor legale.**

Organul de inspecție fiscală, ținând cont de constatările efectuate, nu a admis la deducere cheltuieli administrative în sumă delei.

În ceea ce privește obligația contribuabilului de a dovedi cu acte declarațiile sale, sunt aplicabile prevederile art 62 din O.G. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, unde se precizează:

„ART. 62

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."

și ale art 63 din același act normativ, care prevede:

„ ART. 63

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.[...] "

Referitor la modul de soluționare a contestației , art 182 din O.G. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală precizează:

„(1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării."

Din textele de lege citate mai sus, se reține că petenta are sarcina de a dovedi cu acte modul de constituire a bazei de impunere. De asemenea, analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.

La dosarul cauzei, cabinetul medical nu a depus documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor administrative în sumă delei, respectiv contracte de prestări

servicii și facturi.

Întrucât Cabinetul Medical nu justifică cu documente faptul că cheltuielile administrative în sumă delei sunt aferente realizării venitului, măsura de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală, drept pentru care contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

A2. În ceea ce privește suma de lei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă această cheltuială este deductibilă la calculul venitului impozabil, în condițiile în care contribuabilul nu justifică faptul că cheltuiala cu combustibilul s-a efectuat în interesul afacerii.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli cu carburantul în sumă de ... lei, pe motiv că petenta nu a prezentat inspecției fiscale ordine de deplasare și nu a făcut dovada existenței în patrimoniul afacerii a unui autoturism (proprietate sau închiriat).

În drept, sunt aplicabile prevederile:

- art. 16 din O.G. nr 7/2001 privind impozitul pe venit, unde se precizează:

„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."

- pct 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, unde se precizează modul de aplicare a art 16 din O.G. 7/2001:

„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 funcționarea și întreținerea, aferente bunurilor care fac obiectul unui contract de comodat, potrivit înțelegerii din contract, pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii; [...]"

- prevederile pct. F 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, aprobată prin O.M.F. 58/2003:

„F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

[...] e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, 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 în alte cazuri; [...]"**

Din textele de lege citate mai sus rezultă că venitul net din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente deductibile.

Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili. Cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse trebuie să fie justificate cu documente și să fie în interesul direct al activității.

Cheltuielile efectuate atât pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului, sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente.

Cheltuielile cu funcționarea și întreținerea bunurilor mobile sunt deductibile pentru partea aferentă utilizării în scopul afacerii, în măsura în care bunurile fac obiectul unui contract de comodat.

De asemenea, în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă, pentru afacere și în scop personal, cheltuiala deductibilă se determină proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes de afacere.

În urma controlului efectuat, organul fiscal a constatat că petenta nu deține în patrimoniul afacerii nici un autovehicul și nu are încheiat contract de comodat pentru vreun autovehicul. În cazul în care deplasările s-au efectuat cu autoturismul personal al dr., trebuia încheiat un contract de comodat în care să se precizeze proporția cheltuielilor efectuate în scopul afacerii.

De asemenea, organul de control a constatat că pentru combustibilul achiziționat nu există documente din care să rezulte că deplasarea s-a efectuat în interesul afacerii (ordine de deplasare).

Organul de inspecție fiscală, ținând cont de constatările efectuate, nu a admis la deducere cheltuieli cu combustibilul în sumă de lei.

Din textele de lege citate la pct A1 al referatului, respectiv art 62, 63 și 182 din O.G. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, a rezultat că analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.

La dosarul cauzei, cabinetul medical nu a depus documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul în sumă de lei, respectiv contract de comodat și documente din care să rezulte că deplasarea s-a efectuat în interesul afacerii.

Întrucât Cabinetul Medical nu justifică cu documente faptul că s-au efectuat cheltuieli cu combustibilul în interesul firmei, măsura de neadmitere la deducere a acestor cheltuieli este legală, drept pentru care contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca**

neîntemeiată.

A3. În ceea ce privește suma delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă această cheltuială este deductibilă la calculul venitului impozabil, în condițiile în care contribuabilul nu justifică cheltuiala cu materiale consumabile și medicamente cu bonuri fiscale care să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli cu materiale consumabile și medicamente în sumă delei, pe motiv că petenta nu justifică această cheltuială cu documente care să furnizeze toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile:

- pct. B 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, aprobată prin O.M.F. 58/2003, care precizează:

„B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

[...] 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.”

În urma controlului efectuat, organul fiscal a constatat că petenta a dedus cheltuieli cu materiale consumabile și medicamente în baza unor bonuri fiscale care nu au înscrise toate elementele necesare în vederea înregistrării în contabilitate.

În ceea ce privește bonurile fiscale, sunt aplicabile prevederile art 2 din O.M.F. nr. 903 / 2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, unde se precizează:

„ART. 2

(1) În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, unitățile emitente vor completa pe versoul acestui bon următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal al cumpărătorului, respectiv codul numeric personal [...], aplicând ștampila unității."

Din textele de lege citate, s-a reținut că 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.

În vederea înregistrării în contabilitate a bonurilor fiscale, unitățile emitente trebuie să completeze pe versoul acestora următoarele informații: denumirea și adresa cumpărătorului, codul numeric personal, aplicând totodată ștampila unității.

În urma controlului efectuat, organul fiscal a constatat că au fost deduse cheltuieli cu materiale consumabile și medicamente în baza unor bonuri fiscale necomplete pe verso cu denumirea și adresa cumpărătorului și codul numeric personal al cumpărătorului.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a admis la deducere cheltuieli pe baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ.

În conformitate cu prevederile pct 2 din Normele metodologice de aplicare a O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, unde se precizează modul de aplicare a art 16 din O.G. 7/2001, care a fost enunțat la pct A1 al acestei secțiuni, cheltuielile aferente veniturilor pot fi deduse dacă sunt efectuate în interesul direct al activității și sunt justificate cu documente.

Întrucât bonurile fiscale pe baza cărora s-au efectuat achizițiile de materiale și medicamente nu au înscrisă identitatea cumpărătorului, nu poate fi justificat faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul afacerii.

Din textele de lege citate la pct A1 al referatului, respectiv art 62, 63 și 182 din O.G. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, a rezultat că analiza contestației se face în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei.

La dosarul cauzei, cabinetul medical nu a depus documente care să justifice deductibilitatea cheltuielilor cu materialele consumabile și medicamentele în sumă delei, respectiv bonuri fiscale completate pe verso cu denumirea, adresa și codul numeric personal al cumpărătorului, care să demonstreze că aceste cheltuieli s-au efectuat în interesul afacerii.

În condițiile în care Cabinetul Medical a încălcat prevederile legale în ceea ce privește deducerea cheltuielilor pe baza unor documente care nu au calitatea de document justificativ, se trage concluzia că Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava a respins în mod legal la deducere suma delei reprezentând cheltuieli cu materialele consumabile și medicamentele. Drept urmare, contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

A4. În ceea ce privește suma delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este investită să se pronunțe dacă cheltuiala cu asigurarea de viață este deductibilă la calculul venitului impozabil.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli cu primele pentru

asigurarea de viață a dr. în sumă delei, pe motiv că aceste sume au fost utilizate de contribuabil pentru uzul personal.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile pct II din Decizia M.F.P. nr. 5 / 2002 privind aprobarea soluțiilor referitoare la aplicarea unor prevederi privind impozitul pe venit, care stipulează:

„ II. Deductibilitatea primelor de asigurare și alte probleme legate de impunerea veniturilor realizate în sistemul de asigurare

1. Sunt cheltuieli deductibile pentru calculul venitului net din activități independente, conform reglementărilor legale, primele de asigurare care privesc imobilizările corporale și imobilizările necorporale, inclusiv pentru stocurile deținute, precum și cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale, risc profesional și împotriva accidentelor de muncă.

Sunt de asemenea deductibile cheltuielile cu primele de asigurare pentru bunurile din patrimoniul personal când acestea reprezintă garanție bancară pentru creditele utilizate în desfășurarea activității independente a contribuabilului."

Din conținutul prevederilor legale citate mai sus se reține faptul că, dintre asigurările care privesc persoana, numai cheltuielile de asigurare pentru boli profesionale, risc profesional și împotriva accidentelor de muncă sunt deductibile la calculul venitului net din activități independente.

În conformitate cu prevederile art 1 din Legea nr. 346 / 2002 privind asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale, „ ***asigurarea pentru accidente de muncă și boli profesionale face parte din sistemul de asigurări sociale, este garantată de stat* ”. Prin urmare, acest tip de asigurare este încheiată de către stat și nu de societăți de asigurare private.**

În concluzie, asigurările de viață care conțin clauze privind riscurile de accidente și boală încheiate cu societăți de asigurare private nu sunt deductibile fiscal.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petenta a dedus, în cursul anului 2003, cheltuieli în sumă delei, reprezentând primele pentru asigurarea de viață a dr. încheiată cu firma

În urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli cu primele de asigurare de viață în sumă delei.

Din cele prezentate mai sus rezultă că primele pentru asigurarea de viață a dr. încheiată cu firma nu sunt deductibile fiscal.

Întrucât primele de asigurare de viață nu sunt deductibile fiscal, organul de control în mod legal a stabilit că C.M. nu are drept de deducere pentru cheltuiala în sumă delei, drept pentru care contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

A5. În ceea ce privește suma delei, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava este învestită să se pronunțe dacă cheltuiala cu dobânzile și penalitățile datorate către autorități este deductibilă la calculul venitului impozabil.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli în sumă delei cu dobânzile și penalitățile datorate pentru plata cu întârziere a cotizației CMJ și a fondului de asigurare asigurat, pe motiv că aceste sume sunt datorate autorităților, nefiind de natură

contractuală.

În drept, în speță, sunt aplicabile prevederile art 16 alin 4 din O.G. nr 7/2001 privind impozitul pe venit, care precizează:

„ (4) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) amenzile, majorările de întârziere și penalitățile, altele decât cele de natură contractuală; [...]"

Din textul de lege citat rezultă că majorările de întârziere și penalitățile, altele decât cele de natură contractuală, nu sunt cheltuieli deductibile.

Dobânzile și penalitățile pentru plata cu întârziere a cotizației CMJ și a fondului de asigurare asigurat, în sumă delei, sunt datorate de contribuabil către autorități. Deci aceste majorări de întârziere nu sunt deductibile întrucât nu sunt de natură contractuală.

În consecință, organul de control în mod legal a stabilit că C.M. nu are drept de deducere pentru cheltuiala în sumă delei, drept pentru care contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

B. Referitor la contestarea sumei de lei, reprezentând cheltuieli înregistrate de contribuabil în anul 2004, neadmise la deducere de către organul de control, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestui capăt de cerere în condițiile în care, prin raportul de inspecție fiscală contestat nu s-au stabilit diferențe de impozit.

În fapt, prin Raportul de inspecție fiscală nr/3.05.2005, organul de inspecție fiscală a stabilit că din totalul cheltuielilor delei, evidențiate de contribuabil în anul 2004, suma de lei este nedeductibilă la calculul venitului net.

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

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

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

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

*„ (3) Titlul de creanță este **actul prin care se stabilește și se individualizează creanța fiscală**, întocmit de organele competente sau de persoanele îndreptățite, potrivit legii."*

La art 178 alin 1 lit a din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală,

republicată, se stipulează:

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

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

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

În această situație, se trage concluzia că C.M. nu poate contesta modificarea bazei de impunere prin Raportul de inspecție fiscală nr/3.05.2005, cu atât mai mult cu cât art 174 alin 3 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, dispune că „ *Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.*”

În același sens se rețin și prevederile art 106 alin 1 și 2 din O.G. nr 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, care stipulează:

„ ART. 106 - Raportul privind rezultatul inspecției fiscale

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

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

Deoarece în Raportul de inspecție fiscală nr/3.05.2005 se precizează că, cheltuielile stabilite ca nedeductibile la calculul impozitului pe venit vor fi luate în calcul la stabilirea venitului global și a impozitului aferent prin decizie de impunere, se trage concluzia că urmează să se emită decizia de impunere pentru anul 2004.

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

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

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 9 și 16 din O.G. nr 7/2001 privind impozitul pe venit, Normelor metodologice de aplicare a O.G. 7/2001 privind impozitul pe venit, aprobate prin H.G. nr. 54/2003, unde se precizează modul de

aplicare a art 16 din O.G. 7/2001, art 62, 63, 106, 107, 174, 178 și 182 din O.G. 92/2003, republicată, prevederile pct. B și F 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, aprobată prin O.M.F. 58/2003, prevederile art 2 din O.M.F. nr. 903 / 2000 privind modificarea modelelor și normelor de întocmire și utilizare a unor formulare și introducerea de noi formulare în activitatea financiară și contabilă, coroborate cu art. 185 din O.G. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, se:

DECIDE:

- **respingerea** contestației formulate de C.M. împotriva Deciziei de impunere anuală nr pe anul 2003 întocmită de A.F.P. Suceava privind **suma de lei**, reprezentând diferențe de impozit pe anul 2003, **ca neîntemeiată**;

- **respingerea** contestației formulate de C.M. **ca prematur formulată pentru suma de lei** reprezentând cheltuieli stabilite ca fiind nedeductibile la calculul venitului net pe anul 2004, prin Raportul de inspecție fiscală nr/3.05.2005, întrucât acest act nu este titlu de creanță susceptibil a fi contestat.

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