

011809NT

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt a fost sesizata de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice, prin adresa nr. .../31.01.2009, inregistrata la directia generala sub nr. .../03.02.2009 cu privire la contestatia formulata de **CM X** cu sediul in ..., jud.Neamt, cod de inregistrare fiscala

Contestatia, inregistrata la Administratia Finantelor Publice sub nr. .../19.01.2009, a fost formulata impotriva **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../12.12.2008** emisa in baza Raportului de inspectie fiscala nr..../12.12.2008 si are ca obiect suma de ... lei reprezentand:

- ... lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Constatand ca in speta sunt indeplinite dispozitiile art. 205 alin. (1) si (2), art. 207 alin. (1) si art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Neamt este competenta sa solutioneze contestatia formulata de **CM X**.

I. Petentul contesta Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala nr..../12.12.2008 emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul Administratiei Finantelor Publice in baza Raportului de inspectie fiscala nr...., prin care s-au stabilit pentru perioada 2005-2007, printre altele, urmatoarele obligatii bugetare:

- ... lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Contestatorul isi motiveaza cererea astfel:

Referitor la anul 2005, ca urmare a neadmiterii la deducere a cheltuielilor inregistrate de contribuabil de pe documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, neavand inscrise datele de identificare ale cumparatorului asa cum stipuleaza Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal si O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, inspectia fiscala a stabilit in sarcina petentului urmatoarele obligatii:

- ... lei - impozit pe venit suplimentar;
- ... lei - majorari de intarziere.

Normele generale privind completarea documentelor justificative si financiar-contabile impun mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunii economico-financiare "cand este cazul", respectiv atunci cand documentul tipizat are prevazut rubrica respectiva, ori bonul fiscal nu are inscrisa acesta rubrica.

Petentul invoca dispozitiile art.1 alin.(2) din O.M.F.P. nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor HG nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, care mentioneaza:

“Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite incepand cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de inregistrare a platilor in Registrul de casa.(...)”,
considerand ca organul de inspectie fiscala a aplicat reglementarile privind completarea bonurilor fiscale cu datele de identificare ale cumparatorului, incepand cu anul 2005 si nu cu data de 1.01.2006, contrar mentiunilor legislative sus-amintite.

In consecinta, se contesta suma de ... lei, compusa din ... lei impozit pe venit si ... lei majorari aferente, ca fiind calculata “contrar prevederilor legale”.

Referitor la anul 2006 inspectia fiscala a procedat la diminuarea cheltuielilor inregistrate de contribuabil cu suma de ... lei, din care ... lei reprezinta cheltuieli personale cu convorbiri telefonice.

Contestatorul motiveaza ca din totalul sumei de ... lei, reprezentand cheltuieli cu convorbiri telefonice considerate “nejustificate” de catre organul de inspectie fiscala, ... lei reprezinta valoarea abonamentelor telefonice, “valoare care nu poate fi considerata convorbire” deoarece profesia de medic impune necesitatea de a fi gasit in permanenta de catre pacienti.

Prin urmare, petentul considera drept “nejustificat calculate” sumele reprezentate de:

- ... lei – impozit pe venit aferent sumei de ... lei;
- ... lei – majorari aferente impozitului pe venit.

Referitor la anul 2007 petentul considera “nejustificat constatata” de catre organul de inspectie fiscala diferenta de venit suplimentar in cuantum de ... lei, constituita din:

- ... lei, suma considerata de organele de inspectie fiscala drept “o greseala de aditie a cheltuielilor”, care reprezinta in fapt, o centralizare a cheltuielilor aferente unui contract de leasing financiar cesionat, respectiv diferentele de amortizare si cheltuielile cu diferentele de avansuri nerecuperabile pe calea amortizarii;

- ... lei, suma constatata de organele de control ca fiind “ramasa in stoc la sfarsitul anului 2007”, reprezentand cheltuieli ocazionate de achizitia de materiale igienico-sanitare de la SC Y SRL in data de 31.12.2007, constituie in fapt cheltuieli impuse de volumul mare de persoane consultate ca urmare a desfasurarii activitatii de medicina primara si medicina a muncii. Aprovizionarea se efectueaza in mod curent si constant de la SC Y SRL, aflata in proximitatea cabinetului medical, materialele fiind facturate, de regula, la sfarsitul lunii.

- ... lei, reprezentand valoarea abonamentelor telefonice aferente facturilor de convorbiri telefonie mobila.

Pentru anul 2007 se contesta suma de ... lei, considerata de petent drept “nejustificat stabilita”, constituita din:

- ... lei – impozit pe venit aferent sumei de ... lei;
- ... lei – impozit pe venit corespunzator sumei de ... lei;
- ... lei – impozit pe venit aferent sumei de ... lei.

In sustinerea contestatiei, petentul a depus urmatoarele documente la dosarul cauzei:

- raportul de inspectie fiscala si anexele acestuia;
- copii dupa facturile telefonice din perioada 2006-2007;
- situatia intocmita pentru concesiunea si amortizarea mijloacelor fixe;
- procesele verbale de casare a obiectelor de inventar si registrul inventar pentru anii 2005-2007, in copie.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr..../12.12.2008, emisa de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P., s-au stabilit in sarcina CM X obligatii suplimentare de plata, reprezentand, printre altele:

- ... lei - impozit pe venitul net anual stabilit suplimentar pentru anii 2005-2007;
- ... lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit aferent anilor 2005 si 2006.

• Referitor la impozitul pe venit aferent anului verificat 2005, in cadrul punctului 4.1.2. "Motivul de fapt", organul de inspectie fiscala precizeaza ca suma de ... lei, reprezentand diferenta de venit net anual stabilita suplimentar, provine din diminuarea cheltuielilor declarate de contribuabil inscrise pe documente care nu indeplinesc calitatea de document justificativ, lipsind datele de identificare ale cumparatorului, iar suma de ... lei reprezinta accesorii aferente impozitului pe venit stabilit suplimentar.

Actele normative care au constituit temeiul de drept al organului de inspectie fiscala, regasite la punctul 4.1.3., sunt urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare: art.48 alin.(4) lit.a) – conditiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse;
- O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor privind organizarea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil: pct.15-16;
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare: art.119 – accesorii.

• Referitor la impozitul pe venit aferent anului verificat 2006 organul de inspectie fiscala constata, printre altele, in cuprinsul punctului 4.2.2. "Motivul de fapt", o diferenta de venit net anual de ... lei rezultata din diminuarea cheltuielilor declarate de contribuabil, efectuate in scop personal (convorbiri telefonice).

La punctul 4.2.3. "Temeiul de drept" sunt enumerate actele normative invocate in sustinerea deciziei de impunere:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48 alin.(7) lit.a) – "nu sunt cheltuieli deductibile bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale";
- O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, art.119 – accesorii.

• Referitor la impozitul pe venit aferent anului verificat 2007 organul de control, in cadrul punctului 4.3.2."Motivul de fapt", mentioneaza la subpunctele 3, 4 si 5, subpuncte contestate de petent, urmatoarele sume care suplimenteaza venitul net aferent anului 2007:

- ... lei, reprezentand neadmiterea la deducere a cheltuielilor ocazionate de achizitia de materiale igienico-sanitare cu factura nr..../31.12.2007, materiale ramase in stoc la data de 31.12.2007;
- ... lei, reprezentand diminuarea cheltuielilor declarate de contribuabil provenind din inregistrarea eronata la rubrica plati a facturii nr..../22.10.2007 cu suma de ... lei, in loc de ... lei;
- ... lei, reprezentand diminuarea cheltuielilor declarate de contribuabil efectuate in scop personal.

Actele normative invocate ca temei de drept sunt prezentate la punctul 4.3.3. din decizia de impunere, respectiv:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48 alin.(2) lit.a) – "venitul brut cuprinde sumele incasate din desfasurarea activitatii";
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48 alin.(4) lit.a) – sa fie efectuate in cadrul activitatii desfasurate in scopul realizarii de venit;
- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificarile si completarile ulterioare, art.48 alin.(1), art.48 alin.(4) lit.a) si alin.(7) lit.a) – nu sunt cheltuieli deductibile bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale.

In Raportul de inspectie fiscala nr.... incheiat de Activitatea de inspectie fiscala in data de 12.12.2008, in baza caruia s-a emis Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele fizice care desfasoara activitati independente nr..../12.12.2008, se precizeaza ca inspectia fiscala s-a realizat in baza Avizului de inspectie fiscala nr..../27.10.2008, perioada supusa verificarii incadrandu-se in intervalul 01.01.2005 – 31.12.2007.

In cadrul cap.IV al Raportului de inspectie fiscala sunt formulate urmatoarele constatari privind impozitul pe venit:

- pentru anul 2005 inspectia fiscala a stabilit o diferenta de venit net in suma de ... lei, respectiv un impozit pe venit suplimentar de ... lei, rezultate din neadmiterea la deducere a cheltuielilor provenite de pe documente care nu indeplinesc conditia de document justificativ, precum si accesorii in suma de ... lei;

- pentru anul 2006 s-au constatat, printre altele, diferente de venit net in suma de ... lei si un impozit pe venit suplimentar de ... lei, provenite din diminuarea cheltuielilor declarate de contribuabil si realizate in scop personal, calculandu-se accesorii in suma de ... lei;

- pentru anul 2007 s-a stabilit, printre altele, un venit net suplimentar de ... lei si un impozit pe venit aferent de ... lei, sume rezultate din neadmiterea unor cheltuieli cu materiale igienico-sanitare, cheltuieli de telefonie efectuate in scop personal si corectarea unor greseli de inregistrare la rubrica "Plati" din Registrul jurnal.

Anexat la raportul de inspectie fiscala se regasesc situatiile privind cheltuielile nedeductibile aferente documentelor neadmise la deducere (anexa nr.1).

III. Luand in considerare cele prezentate de contestator, constatările organului fiscal, documentele existente la dosarul cauzei, precum si actele normative in vigoare pe perioada verificata, se retin urmatoarele:

Cauza supusa solutionarii este daca este legala masura A.F.P. de a stabili in sarcina CM X din ..., judetul Neamt prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../12.12.2008 un impozit pe venit net stabilit suplimentar pentru anii 2005, 2006 si 2007 in suma de ... lei si majorari de intarziere aferente in suma de ... lei.

In fapt,

In baza avizului de inspectie fiscala nr.../27.10.2008, in perioada 24.11.2008-12.12.2008, Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P. a desfasurat o actiune de inspectie fiscala pentru stabilirea starii de fapt fiscale a CM X pentru perioada cuprinsa intre 01.01.2005-31.12.2007.

La finalizarea controlului, prin Raportul de inspectie fiscala nr.../12.12.2008, s-au calculat in sarcina CM X obligatii bugetare suplimentare de plata reprezentand impozit pe venitul net anual si accesorii aferente, obligatii stabilite in sarcina contribuabilului prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.... din data de 12.12.2008.

Contribuabilul supus inspectiei fiscale depune contestatie la A.F.P., unde este inregistrata sub nr.../19.01.2009, contestand partial suma suplimentar stabilita de plata de inspectia fiscala, respectiv ... lei reprezentand impozit pe venit si ... lei reprezentand majorari aferente.

Biroul solutionare contestatii din cadrul D.G.F.P. Neamt a solicitat si a primit in completarea dosarului cauzei informatii si documente suplimentare atat de la contestator, cat si de la organul de inspectie fiscala emitent al deciziei de impunere atacata, prin adresa nr.../09.02.2009, printre acestea regasindu-se:

- copia facturii nr.../22.10.2007 privind leasingul financiar;
- copia filei din Registrul-jurnal de incasari si plati in care este evidentiata suma de ... lei;
- copia facturii nr.../31.12.2007 si dovada platii acesteia;
- declaratia pe propria raspundere data de contribuabil la finalizarea inspectiei fiscale;
- punctul de vedere al contribuabilului.

Pentru anul 2005 petentul motiveaza ca diferenta de impozit pe venit net anual in suma de ... lei si accesoriiile aferente in valoare de ... lei provin din aplicarea eronata de catre organele de inspectie fiscala a prevederilor O.M.F. nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor HG nr. 831/1997 pentru aprobarea

modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, referitoare la obligativitatea înscrierii pe bonurile fiscale a datelor de identificare ale cumparatorului, în anul fiscal 2005, actul normativ respectiv fiind aplicabil cu data de 01.01.2006.

Pentru anul 2006 petentul contesta suma de ... lei, reprezentând impozit pe venit net, motivând că venitul suplimentar în suma de ... lei, rezultat din diminuarea cheltuielilor cu contravaloarea abonamentelor de telefonie mobilă, este nejustificat stabilit în sarcina cabinetului medical, deoarece abonamentele nu pot fi considerate drept convorbiri telefonice, susținând în plus necesitatea efectuării cheltuielilor respective prin nevoia de a fi permanent contactat de către pacienți.

Pentru anul 2007 petentul contesta suma de ... lei, reprezentând diferența de venit net stabilită suplimentar, considerând nejustificată stabilirea de către organul de inspecție fiscală a impozitului pe venit în suma de ... lei.

Astfel, suma de ... lei considerată de organele de control o greșeală de adăugare este în opinia contestatorului aferentă înregistrării cheltuielilor cu diferențele de amortizare și cu avansurile nerecuperabile pe calea amortizării aferente unui contract de leasing financiar cesionat.

Suma de ... lei, reprezentând contravaloarea unei facturi cu materiale igienico-sanitare achiziționate în data de 31.12.2007, considerată de organul fiscal drept "ramasă în stoc la sfârșitul anului 2007", este în viziunea petentului o cheltuială necesară desfășurării activității cabinetului medical și impusă de volumul mare de pacienți, materialele neregăsindu-se în stoc, fiind consumate în cursul lunii decembrie 2007.

Diferența de ... lei, reprezentând contravaloarea abonamentelor de telefonie mobilă, este contestată în baza aceluși argumente invocate și pentru anul 2006.

In drept,

Referitor la definirea veniturilor din activități independente, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează următoarele:

Art.46 "Definirea veniturilor din activități independente"

"(1) **Veniturile din activități independente cuprind** veniturile comerciale, **veniturile din profesii libere** și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală, realizate în mod individual și/sau într-o formă de asociere, inclusiv din activități adiacente".

"(3) **Constituie venituri din profesii libere veniturile obținute din exercitarea profesiilor medicale**, (...), desfășurate în mod independent, în condițiile legii."

Cota de impozitare a acestor venituri, așa cum este stipulat la art. 43 din același act normativ, **este de 16%**.

Referitor la modul de stabilire a venitului net anual din activități independente, același act normativ stipulează la **art.48** regulile generale de stabilire a acestuia, astfel:

"(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.”

Referitor la condițiile de deducere a cheltuielilor în determinarea venitului net din activități independente punctul 37 din H.G. nr.44/2004 prevede:

“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.”**

Referitor la calitatea de document justificativ a documentelor înregistrate în evidența contabilă a persoanelor fizice

Punctul 14 din O.M.F.P. nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal prevede:

“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.”

Punctul 15 din același act normativ stipulează următoarele:

“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.”

Pentru anul 2005, art. 48 “Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă” din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal stipulează la alin.(4) condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse una dintre acestea fiind:

- “a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, **justificate prin documente;** (...)”

În ceea ce privește calitatea de document justificativ a bonurilor fiscale **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, aplicabil anului fiscal 2005, precizează:

“(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 pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând stampila unității.”

Spetei **anului 2006 și 2007** privind cheltuielile cu contravaloarea abonamentelor de telefonie mobilă sunt aplicabile prevederile **art.48** alin.(7) din Legea nr.571/2003, care referitor la cheltuielile nedeductibile stipulează următoarele:

“Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Referitor la calculul majorărilor de întârziere, O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede următoarele:

- la art. 119 alin.(1)

„Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen majorări de întârziere.”

- la art.120 alin.(1)

“Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.”

Față de cele expuse în fapt și în drept reținem următoarele:

Referitor la anul 2005, potrivit prevederilor invocate în drept cheltuielile pot fi deduse în baza bonurilor fiscale emise de aparatele de marcat fiscale numai în condițiile în care acestea cuprind denumirea și adresa cumpărătorului, codul fiscal sau codul numeric personal al acestuia, menționarea părților care participă la efectuarea operațiunilor economico-financiare fiind obligatorie pentru ca bonurile fiscale în cauză să fie considerate documente justificative.

Motivația contestatorului privind inaplicabilitatea reglementărilor O.M.F. nr.1714/2005 privind aplicarea prevederilor H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora anului fiscal 2005 nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, întrucât organul fiscal în considerarea nedeductibilității cheltuielilor înscrise pe bonurile fiscale respective a invocat alte acte normative aplicabile anului 2005, prevederi legale care reglementau condițiile obligatorii pentru ca un document să aibă calitatea de document justificativ. Obligatorietatea înscrierii datelor de identificare ale cumpărătorului pe bonurile fiscale în vederea înregistrării în contabilitate în

partida simpla a persoanelor fizice a cheltuielilor aferente este clar reglementata si de prevederile O.M.F. nr.903/2000, in forma in vigoare pana la 01.01.2006.

Fata de cele prezentate retinem ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au diminuat cheltuielile anului 2005 cu valoarea bonurilor fiscale care nu aveau inscise datele de identificare ale cumparatorului, drept pentru care **urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia petentului pentru suma de ... lei** reprezentand impozit pe venit stabilit prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.... din data de 12.12.2008 .

Referitor la anul 2006, potrivit prevederilor legale pentru a putea fi considerate deductibile cheltuielile trebuie sa fie efectuate in interesul direct al activitatii si sa fie justificate cu documente care trebuie sa cuprinda mentionarea partilor care participa la efectuarea operatiunilor economico-financiare. In cazul de fata facturile de telefonie mobila sunt emise pe numele domnului M si nu a cabinetului medical, fiind vorba de servicii prestate in folosul persoanei fizice si nu a cabinetului.

In referatul de solutionare a contestatiei, transmis de A.F.P. Biroului solutionare contestatii, se mentioneaza ca organul de inspectie fiscala a acceptat ca si cheltuieli contravaloarea facturilor de telefonie fixa emise pentru sediul cabinetului medical, cheltuielile aferente facturilor de telefonie mobila nefiind luate in considerare intrucat contractele de servicii au fost incheiate in numele personal al domnului M.

Motivatia petentului potrivit careia abonamentele telefonice nu pot fi asimilate convorbirilor telefonice, nu este intemeiata intrucat abonamentul telefonic include si un anumit numar de minute de convorbiri in functie de tipul abonamentului, aceasta motivatie neavand legatura cu cele constatate de organele de inspectie fiscala privind calitatea de document justificativ a facturilor de telefonie mobila.

Fata de cele prezentate retinem ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au diminuat cheltuielile anului 2006 cu valoarea abonamentelor telefonice aferente contractelor incheiate intre persoana fizica M si prestatorii de servicii de telefonie mobila, **urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia petentului pentru suma de ... lei** reprezentand impozit pe venit stabilit suplimentar prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.... din data de 12.12.2008 .

In ceea ce priveste anul 2007 se retin urmatoarele:

- Referitor la suma de ... lei, in decizia de impunere atacata organele de inspectie fiscala au constatat ca aceasta reprezinta o greseala de aditie provenita din inregistrarea eronata la rubrica "Plati" din Registrul-jurnal de incasari si plati a facturii nr..../22.10.2007 cu suma de ... lei in loc de ... lei.

Biroul solutionare contestatii a solicitat contribuabilului furnizarea de informatii si documente suplimentare necesare solutionarii cauzei, petentul

aratand ca suma de ... lei nu este o eroare de aditie, ci provine dintr-o recalculare a amortizarii, transmitand o situatie privind calculul diferentelor de cheltuieli aferente contractului de cesiune si amortizarilor calculate pentru anul 2007 pentru autoturismul Peugeot si autoturismul Renault Megane, situatie neprezentata la data efectuarii inspectiei fiscale, asa cum se mentioneaza in cuprinsul referatului de solutionare a contestatiei intocmit de Activitatea de inspectie fiscala din cadrul A.F.P..

In adresa nr..../19.02.2009 Activitatea de inspectie fiscala a A.F.P., suplimentar fata de cele inscrise in actele atacate, mentioneaza ca in baza documentelor verificate pe parcursul desfasurarii inspectiei fiscale a rezultat ca pentru achizitia autoturismului Peugeot contribuabilul a achitat pana la data cesionarii suma de ... euro, din care ... euro reprezinta avans si diferenta de ... euro constituie contravaloarea a 22 de rate de amortizare calculate pentru perioada februarie 2006 - decembrie 2007. Cheltuielile deductibile cu amortizarea aceluiasi autoturism au totalizat suma de ... euro, rezultand ca la data cesionarii valoarea amortizarii era mai mare decat valoarea achitata.

Avand in vedere punctele de vedere diferite ale organelor de inspectie fiscala si ale petentului in legatura ce reprezinta in fapt suma de ... lei, Directia Generala a Finantelor Publice Neamt nu se poate pronunta asupra legalitatii stabilirii venitului net suplimentar in suma de ... lei prin decizia de impunere, **urmand a se desfiinta partial Decizia de impunere nr. .../12.12.2008 si partial Raportul de inspectie fiscala nr. .../12.12.2008 in ceea ce priveste diferenta de venit net pentru anul 2007 in suma de ... lei si impozitul pe venit corespunzator in suma de ... lei.** Organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate, vor proceda la o noua verificare, care va viza strict aceeasi perioada si impozitul pe venit net obtinut din desfasurarea de activitati independente in anul 2007 care face obiectul prezentei contestatii, tinand cont de cele stabilite prin prezenta decizie si de prevederile legale aplicabile in speta.

- Referitor la suma de ... lei, conform prevederilor legale se admit la deducere, in vederea calcularii venitului net obtinut din activitati independente, numai cheltuielile care sunt aferente realizarii veniturilor, justificate prin documente si plătite în cursul anului fiscal respectiv.

Documentul justificativ de inregistrare in contabilitate a unei achizitii de produse, conform prevederilor O.M.F.P.nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil ,este formularul "Factura" emis de catre furnizor, iar in cazul neemiterii facturii la data expedierii materialelor catre cumparator, este formularul "Aviz de insotire a marfii", care conform prevederilor Ordinului 2226/2006 serveste ca si "document de primire în gestiune".

Consumul materialelor se inregistreaza in evidenta contabila in partida simpla pe baza formularului "bon de consum", care este documentul justificativ pentru scaderea din gestiune a materialelor, conform prevederilor O.M.F. nr.1850/2004 privind registrele si formularele financiar-contabile, in vigoare la 31.12.2007.

Includerea pe cheltuielile anului 2007 a facturii nr.... emisa de SC Y SRL in data de 31.12.2007 reprezentand achizitia de materiale igienico-sanitare este motivata de petent prin necesitatea efectuarii respectivelor cheltuieli datorita volumului mare de pacienti consultati in cadrul cabinetului medical.

Organul fiscal a procedat la diminuarea cheltuielilor in suma de 1.672 lei, inregistrate in contabilitatea in partida simpla a cabinetului ca deductibile, invocand faptul ca la finele anului 2007 materialele achizitionate de la SC Y SRL erau in stoc, nefiind consumate in cursul lunii decembrie 2007 si, prin urmare, neaferente obtinerii de venituri in anul fiscal incheiat la 31 decembrie 2007.

In referatul cu propuneri de solutionare a contestatiei Activitatea de inspectie fiscala mentioneaza ca petentul nu a facut dovada consumului materialelor igienico-sanitare in cursul lunii decembrie si nici ca factura ar fi fost intocmita pe baza de bonuri fiscale emise pe parcursul lunii decembrie 2007.

Din analiza documentelor aduse in completare la dosarul cauzei, petentul nu face dovada primirii si consumului materialelor igienico-sanitare cuprinse in factura nr.13498/31.12.2007 in cursul lunii decembrie 2007 si nici dovada ramanerii in stoc a acestora la incheierea anului fiscal 2007, iar ipoteza consumului acestora intr-o singura zi nu poate fi retinuta. Astfel, conditiile simultane impuse de legiuitor privind deducerea cheltuielilor la calculul venitului net nu sunt indeplinite, petentul proband plata respectivei facturi in cursul anului 2007, dar nu si faptul ca respectivele cheltuieli au fost efectiv realizate in anul in cauza, petentul neproband nici consumul in cursul lunii decembrie a materialelor si nici existenta in stoc a acestora la finele anului 2007.

Tinand cont de cele prezentate se retine ca organele de inspectie fiscala in mod legal si corect au procedat la neadmiterea deducerii cheltuielilor in suma de ... lei, **urmand a se respinge ca neintemeiata contestatia petentului pentru suma de ... lei** reprezentand diferenta impozit pe venit aferent anului 2007 stabilita in urma inspectiei fiscale prin decizia de impunere nr..../12.12.2008.

- Referitor la suma de ... lei reprezentand contravaloarea abonamentelor de telefonie mobila, in virtutea acelorasi considerente expuse si la punctul dezbatut mai sus pentru anul verificat 2006, **urmeaza a se respinge ca neintemeiata contestatia petentului pentru impozitul pe venit aferent anului 2007 in suma de ... lei.**

Referitor la accesoriile in suma de ... lei aferente impozitului pe venit pe anii 2005 si 2006 stabilit suplimentar in suma de ... lei, precizam ca stabilirea acestora reprezinta masura accesorie in raport cu debitul. Deoarece in sarcina contestatorului a fost retinut intreg debitul reprezentand diferenta de impozit pe venit pe anii 2005 si 2006, acesta datoreaza si accesoriile aferente, **conform principiului de drept "accesoriul urmeaza principalul", urmand a se respinge contestatia petentului ca neintemeiata si pentru acest capat de cerere.**

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei, in temeiul prevederilor art. 210, 216 alin. (1) si (3) si art. 218 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se

DECIDE :

1. Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de **CM X din ...**, **jud.Neamt** impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../12.12.2008 emisa de A.F.P. in baza Raportului de inspectie fiscala nr... pentru suma de ... **lei**, constituita din:

- ... lei – impozit pe venit net aferent anilor 2005, 2006 si partial 2007;
- ... lei – majorari de intarziere aferente impozitului pe venit stabilit pentru anii 2005 si 2006.

2. Desfiintarea partiala a Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoanele care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr.../12.12.2008 si a Raportului de inspectie fiscala nr. .../12.12.2008 emise de Activitatea de Inspectie Fiscala a A.F.P. pentru **CM X din ...**, **jud.Neamt**, in ceea ce priveste suma de ... lei reprezentand diferenta de venit stabilita suplimentar de inspectia fiscala, cu consecinta majorarii impozitului pe venit aferent anului 2007 cu suma de ... **lei**, urmand ca organele de inspectie fiscala, altele decat cele care au intocmit raportul de inspectie fiscala si decizia de impunere contestate, sa procedeze la o noua verificare, care va viza strict perioada anului 2007 si impozitul pe venit in suma de ... lei care a facut obiectul prezentei contestatii, tinand cont de cele stabilite prin prezenta decizie si de prevederile legale aplicabile in speta.

Decizia de solutionare a contestatiei poate fi atacata la Tribunalul Neamt in termen de 6 luni de la data comunicarii acesteia, conform prevederilor legale.