



ROMANIA - Ministerul Economiei si Finantelor

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALE

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud

Biroul de solutionare a contestațiilor

DOSAR 23/2007

DECIZIA NR. 23/29.05.2007

privind solutionarea contestației depusă de **CMI – Dr. CV**, înregistrată la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr.6089/26.03.2007.

Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud a fost sesizată de către Administrația Finanțelor Publice a orașului Beclean în legătura cu contestația depusă de **CMI - Dr. CV** din B.

Contestația vizează măsurile stabilite prin Decizia de impunere nr. 1226/07.02.2007 emisă de către organele Administrației Finanțelor Publice a orașului Beclean, act prin care s-a stabilit obligația de plată către bugetul statului în sumă totală de 7904 lei, reprezentând diferență suplimentară la impozitul pe venit (5.497 lei), majorări calculate pentru întârzierea la plată (2.340 lei) și penalități aferente (67 lei).

Constatăm că în speță sunt îndeplinite condițiile de procedură stipulate de art. 175, 177 și 179 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală ® și, drept urmare Direcția Generală a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauza s-a întocmit referatul de verificare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei reținem următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. 1226/07.02.2007 (fila 14) emisă de către organele Administrației Finanțelor Publice a orașului Beclean, act emis pe baza Raportului de inspecție fiscală nr. 1227/07.02.2007 (încheiat la 18.01.2007 – filele 7 la 13) au fost stabilite în sarcina **CMI – Dr. CV**, obligații suplimentare față de bugetul general consolidat al statului în sumă totală de S lei , în componența arătată mai sus.

Inspecția fiscală generală a fost efectuată pentru perioada 01.01.2004 la 31.12.2005 și a vizat impozitul pe veniturile realizate de cabinet din activități independente.

Motivele care au condus la stabilirea suplimentară în sarcina petentei a sumei sus arătate, așa cum rezultă din raport, rezidă în faptul că pentru anii 2004 și 2005 nu au fost evidențiate în mod corect, în registrul de încasări și plăți, veniturile și cheltuielile în scopul determinării venitului net impozabil și a impozitului pe venit aferent, astfel că au fost stabilite diferențe de venit net impozabil, în suma de S4 lei pentru anul 2004 și S5 lei pentru anul 2005.

1. Cu referire la anul 2004, s-a consemnat faptul că prin declarația de venit global contribuabilul a înscris o pierdere fiscală de S4.1 lei, iar prin însumarea acestora cu diferența de venit net de S4.2 lei rezultă baza impozabilă suplimentară de S4 lei.

Constatările analitice cuprinse în Raportul de inspecție fiscală referitor la această sumă scot în evidență următoarele:

1.1. Nu au fost evidențiate la **venituri** sumele de, V1 lei reprezentând contravaloarea a 10 bucăți ordine de plată emise de Casa Județeană de Pensii Bistrița și V2 lei, contravaloarea unor chitanțe emise de contribuabil din două blocuri de chitanțiere (fără a se menționa natura acestor venituri);

1.2. Nu au fost acceptate la deducere **cheltuieli totale de CI lei**, sumă compusă din: C1 lei cheltuieli cu prime de asigurare plătite în anul 2003; C2 lei c/v unei facturi fiscale care nu a fost emisă pe numele CMI- Dr. CV; **suma de C3 lei** pentru care în timpul verificării nu a fost prezentat documentul justificativ (bon fiscal); **suma de C4 lei** contravaloarea a trei facturi fiscale reprezentând obiecte de inventar, materiale și lucrări de reparații curente, care, așa cum este consemnat în raport nu au fost înregistrate în registrul de inventar și nu au fost identificate la cabinet (obiectele de inventar), iar lucrările de reparații au fost efectuate în anul 2003, nefiind aferente activității autorizate; **suma de C5 lei** reprezintă amortizare nedeductibilă fiscal aferentă unor mijloace fixe a căror valoare de inventar a fost înregistrată direct pe cheltuieli la data intrării în patrimoniu (televizor Philips și aragaz Zanussi) și o parte din amortizarea unui autoturism pentru care contribuabilul nu a prezentat până la data controlului documente legale de proveniență în original (factură, contract de leasing), nu s-a întocmit fișa mijlocului fix, nu a fost operat în Registrul de inventar și nu a fost identificat la sediul CM.

2. În ceea ce privește anul 2005 verificarea efectuată reține următoarele:

2.1. Nu au fost operate în evidențele fiscale ale CMI **veniturile în sumă totală de V3 lei** consemnate în două ordine de plată și cinci blocuri de chitanțe emise de cabinetul medical fără a fi menționat emitentul, în cazul ordinelor de plată și în ambele cazuri, natura acestor venituri. Se consemnează de asemenea că, prin însumarea greșită a veniturilor în registrul de încasări și plăți "*de la poziția 168*", totalul acestora stabilit de organul de control a fost de V4 lei (nu se precizează care au fost veniturile realizate, care au fost cele reale constatate la control și diferența în plus sau minus constatată);

2.2. Referitor la cheltuieli se precizează că pentru anul 2005 nu au fost acceptate la deducere sumele după cum urmează: CA lei cheltuieli evidențiate pe baza unei chitanțe emisă în anul 2004; CB lei obiecte de inventar (televizor) cu care cabinetul a mai fost dotat și în anul 2003; CC lei și CD sume înscrise în două facturi fiscale reprezentând cheltuieli care, în opinia organului de control, nu au fost efectuate în scopul realizării veniturilor (nefiind precizată natura acestora); CE lei cheltuieli pentru care contribuabilul nu a prezentat document justificativ (nu se face referire la natura operațiunii); precum și CF lei reprezentând amortizarea considerată nedeductibilă fiscal aferentă autoturismului din dotarea cabinetului, cu aceleași explicații ca pentru anul 2004.

II. Prin cererea nr. 1/27.02.2007, completată cu nr. 2/01.03.2007 (filele 25 la 26), documente înregistrate la Administrația Finanțelor Publice a Orașului Beclean sub

nr. 1757/27.02.2007, respectiv sub nr. 1787/04.03.2007, CMI Dr. CV formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. 1226/07.02.2007 (fila 14). Contestația a fost transmisă pentru soluționare și s-a înregistrat la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. 6089/26.03.2007 (filele 27 la 30).

Așa cum rezultă din conținutul ambelor documente petenta solicită anularea deciziei de impunere pentru suma totală de S lei (S1 lei impozit pe venit, S2 lei majorări de întârziere și S3 lei penalități aferente) și efectuarea unei noi verificări a perioadei fiscale 2004 și 2005, vizând cheltuielile neadmise la deducere în sumă de S6 lei reprezentând amortizarea calculată pe anul 2004 și 2005 (S6.1.lei și S6.2. lei) și cheltuieli cu reparații efectuate (S7 lei).

III. Examinând cauza în raport cu documentele aflate la dosar și actele normative în materie se rețin următoarele:

1. Cu privire la constatările și măsurile dispuse pentru anul 2004.

Aspectele legate de impozitul pe venit urmează să fie analizate pentru fiecare cauză care a determinat stabilirea diferenței, respectiv corecta încadrare în normele legale a sumelor apreciate de organul de control ca fiind venituri neevidențiate de petentă ori cheltuieli nedeductibile la calcul venitului impozabil.

1.1. Așa cum rezultă din actul de impunere și raportul de inspecție fiscală organele de verificare au considerat ca venituri neînregistrate în evidența contabilă contravaloarea a 10 bucăți ordine de plată pe baza cărora a fost virată în contul petentei suma de V1 lei de către Casa Județeană de Pensii Bistrița – Năsăud, precum și contravaloarea chitanțelor emise de cabinet din două blocuri chitanțiere pentru încasarea unor servicii medicale, în sumă de V2 lei.

Cu privire la suma de V2 lei reprezentând venituri încasate de cabinet din servicii medicale și neevidențiate, apreciem că în mod corect organul de control a majorat baza de impozitare pentru calculul impozitului pe venit pe anul 2004, aceste venituri fiind incluse în categoria celor încasate din desfășurarea activității așa cum sunt ele prevăzute la art. 48 alin. (1) și (2) din Codul fiscal modificat și completat prin O.U.G. nr. 138/2004.

Nu același lucru se poate afirma cu referire la suma de V1 lei. Potrivit celor 10 bucăți ordine de plată anexate în copie la dosarul cauzei (filele 92 la 94), sumele încasate reprezintă contravaloarea indemnizațiilor plătite pentru îngrijirea copilului salariatei (asistentei medicale) cabinetului medical, indemnizații recuperate prin încasare de la Casa Județeană de Pensii Bistrița – Năsăud. Așa fiind, suma de 1.106 lei, potrivit normelor legale anterior citate, nu face parte din categoria veniturilor realizate de petenta din activități independente și ca atare organul de control în mod eronat a majorat baza de impozitare pentru calculul venitului impozabil pe anul 2004.

1.2. Din cuprinsul Raportului de inspecție fiscală rezultă că **suma CI lei**, în componența arătată la **pct. I.1.2.** de mai sus reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal și ca atare organul de control a majorat cu aceasta, baza de impozitare pentru calculul impozitului pe venit. În realitate, urmare a verificării efectuate în cauza, s-a constatat că totalul acestor cheltuieli este de CI.1. (C1+C2+C3+C4+C5), cu o diferență în minus față de cea consemnată de organul de control de CI.2 lei. În urma discuției purtate cu organul de inspecție fiscală diferența nu a putut fi justificată (clarificată) și în consecință cu această sumă a fost majorată nejustificat baza de impozitare.

Analiza fiecărei sume în parte exclusă de la deducere cu ocazia inspecției fiscale, prin prisma documentelor anexate în copie la dosarul cauzei și discuțiilor purtate atât cu organul de control cât și cu reprezentanta petentei, scoate în evidență următoarele:

- în mod legal și justificat organul de control a considerat nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de **C1 lei** reprezentând prime de asigurare plătite în anul 2003 (fila 90), motivat de faptul că potrivit art. 48 alin.(4) lit.b) din Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse este aceea ca *“să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite”*;

- cât privește suma de **C2 lei** este de precizat că factura fiscală nr. 1532455/17.08.2004 – fila 89 (eronat menționată data de 08.07.2004) nu a fost emisă pentru CMI DR. CV și ca atare aceasta nu reprezintă cheltuială aferentă activității sale independente;

- referitor la bonul fiscal nr. 43/2004 în sumă de **C3 lei**, așa cum rezultă din scrisoarea nr. 9593/18.05.2007 (fila 113) petenta nu a prezentat documentul justificativ al acestor cheltuieli, drept urmare în mod corect această sumă a fost exclusă de la deductibilitate;

- **pentru suma de C4 lei**, contravaloarea a trei facturi fiscale reprezentând obiecte de inventar, organul de control motivează că nu au fost înregistrate în registrul de inventar și nu au fost identificate la cabinet, iar lucrările de reparații curente au fost efectuate în anul 2003 precum și faptul că această sumă, în totalitate, reprezintă cheltuieli care, în opinia sa, nu au fost efectuate în scopul direct al activității.

Verificarea efectuată referitor la această sumă pe baza documentelor anexate la dosar (filele 83 la 87), reține că în factura fiscală nr. 6277232/02.09.2004 în valoare de **C4.1. lei** sunt înscrise o ușă metalică (C4.1.1 lei) și diverse materiale consumabile (C4.1.2. lei). Petenta confirmă trecerea pe costuri în totalitate a sumei și faptul că ușa metalică încă nu a fost montată la cabinetul medical dar a fost procurată cu această destinație. Cu privire la factura fiscală nr. 5586391/23.03.2004 în sumă de **C4.2. lei** (fila 85) aceasta cuprinde în parte, obiecte de inventar (C4.2.1 lei - cuptor cu microunde), diferența reprezentând diverse confecții și lenjerie damă și bărbați, procurate pentru uzul personal al reprezentanților cabinetului medical, despre care organul de control nu consemnează nimic referitor la natura cheltuielilor și încadrarea acestora în normele legale pentru determinarea venitului net impozabil. Cu referire la suma de **C4.3. lei** (factura fiscală nr. 8358921/30.03.2004 –fila 83) aceasta nu reprezintă materiale și lucrări de reparații cum susține organul de control ci numai materiale pentru instalații sanitare (lavor, masca, baterie și oglindă) care au fost utilizate, conform susținerilor petentei, pentru dotarea și modernizarea cabinetului medical;

- cât privește suma de **C5 lei** de precizat că organul fiscal nu a individualizat detaliat sumele nedeductibile pentru cele trei mijloace fixe amintite în actul de control, rezumându-se a aprecia doar că din totalul planului de amortizare a fost acceptată la deducere numai suma de **S8 lei** diferența fiind nedeductibilă.

Pe baza documentelelor anexate în copie la dosarul cauzei (fila 60) am constatat că **cele două bunuri (televizor și aragaz** despre care organul de control menționează că valoarea lor de inventar a fost trecută în totalitate pe cheltuieli la data intrării în patrimoniu decembrie 2003), au fost inițial evidențiate în registrul inventar la mijloace fixe, fapt ce rezultă implicit din Raportul de inspecție fiscală nr. 28557/29.11.2004 (filele 39 la 44) în care se menționează că s-au întocmit și fișele mijlocului fix, nefiind făcută nici o constatare privind înregistrarea acestora direct pe cheltuieli în luna decembrie 2003. Din discuția avută cu petenta și din documentele anexate la dosar reiese faptul că începând cu 01.01.2004 mijloacele fixe în cauza nu au mai îndeplinit condiția de mijloace fixe (valoarea de intrare până la 800 lei) și ca atare au fost înregistrate de petentă la obiecte de inventar (fila 99) urmând ca valoarea neamortizată să fie recuperată în conformitate cu art. 6 alin.(2) din H.G. nr. 1553/2003 și Legea nr. 15/1994 cu modificările și completările ulterioare.

Cele consemnate de organul de control în legatură cu amortizarea aferentă **autoturismului VW Bora** apreciată ca nedeductibilă fiscal, motivat de faptul că există suspiciuni cu privire la legalitatea întocmirii documentelor de procurare și omologare nu se justifică. Documentele depuse (filele 19 la 29) infirmă orice fel de suspiciuni de natura celor invocate de organele de control pentru neacordarea deductibilității amortizării autoturismului.

Din datele prezentate mai sus rezultă că atât în ceea ce privește veniturile care nu ar fi fost evidențiate cât și cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, afirmațiile organului de inspecție fiscală nu au fost probate în totalitate cu documente și constatări concrete referitoare la natura și quantumul exact al acestora și la deductibilitatea unor cheltuieli, ceea ce a determinat stabilirea unei baze incerte de impozitare (venitul net impozabil) pentru calculul impozitului pe venit.

2. Referitor la constatările și măsurile dispuse pentru anul 2005.

2.1. În Raportul de inspecție fiscală se reține însumarea greșită a veniturilor începând de la poziția nr. 168 din registrul de încasări și plăți, stabilindu-se că suma acestora la control este de V4 lei, fără a se preciza veniturile evidențiate de petentă, diferența constatată la verificare și eventualele cauze care au determinat-o. Așa cum rezultă din xerocopia registrului (filele 62 la 75), totalul veniturilor evidențiate de petentă au fost în sumă de V4.1. lei, din verificarea adiționării valorilor înscrise la rubrica “încasări “ nerezultând nici o diferență începând de la poziția nr. 168. Deși la poziția 168 (fila 69) din registru este menționată suma de S9 lei- ROL reprezentând dobânzi pentru diponibilități (extras de cont nr. 25/30.06.2005 – fila 78) organul de control a considerat această sumă ca fiind exprimată în RON , majorând nejustificat veniturile impozabile pe anul 2005.

Cu referire la suma de V3.1. lei încasată de la Casa Județeană de Pensii Bistrița-Năsăud aceasta reprezintă indemnizația acordată salariatei cabinetului, pentru concediul de îngrijire a copilului, venituri care, așa cum s-a arătat la pct. 1.1. de mai sus, nu intră în categoria celor supuse impozitarii.

Față de aceste date constatăm că în mod eronat organul de verificare a majorat baza de impozitare cu aceste venituri pentru calculul impozitului pe venit.

În altă ordine de idei, deși organul de control a constatat că suma de **lei**, reprezentând venituri din prestații medicale încasate pe baza chitanțelor din 5 blocuri folosite, corecția nu s-a făcut nici urmare a controlului.

2.2. Cu privire la cheltuielile constatate și reținute ca nedeductibile fiscal pentru anul 2005 la calculul venitului net impozabil, în raport (fila 12) este consemnată la cheltuieli suma totală de CII.1. lei ,în timp ce în registrul de evidență este înscrisă suma totală de CII.2 lei, de unde ar rezulta o diferență a cheltuielilor pentru care nu s-a admis deducerea de CII.3. **lei** (analiza neconsemnată în actul de control). Verificarea făcută pe baza documentelor anexate în copie la dosarul cauzei (filele 79,80,81,82 si 88) constată următoarele:

- suma de CA **lei** înscrisă în chitanța nr. 7745370/28.10.2004 reprezintă rata prima de asigurare plătită în afara anului de referință 2005;

- suma de CB **lei** (factura fiscală nr. 5407982/31.12.2005) reprezintă contravaloarea unui televizor despre care organul de control reține că un asemenea aparat a mai fost procurat în anul 2003 pentru cabinetul medical (neînscris în registrul de evidență la obiecte de inventar pe anul 2005 (fila 99) , petenta justificând necesitatea procurării și instalării acestora atât în cabinet cât și în sala de așteptare;

- contravaloarea facturii fiscale nr. 7168965/12.07.2005 (fila 81) în sumă de CC **lei** reprezintă două bucăți costume de damă, obiecte care, dacă nu fac parte din echipamentul de lucru sau de protecție al personalului, nu pot fi incluse pe cheltuielile deductibile ale cabinetului;

- în ceea ce privește factura fiscală nr. 1726625/14.12.2005 în suma de CD **lei** menționăm că organul de inspecție fiscală exclude de la deducere aceste cheltuieli cu motivarea că nu reprezintă cheltuieli efectuate pentru realizarea veniturilor, fără să verifice și să constate dacă materialele înscrise în documentul de mai sus au fost destinate și utilizate pentru cabinetul medical;

- în raport se consemnează că pentru suma de CE **lei**, deși a fost evidențiată în registru chitanța nr. 6628502/28.01.2005 reprezentând c/v facturii fiscale nr. 1429101/28.01.2005 (este vorba în realitate de factura nr. 7429101), contribuabilul nu a prezentat documentul de justificare a cheltuielii (factura fiscală) necunoscându-se nici natura operațiunii efectuate. Raportat la aceste constatări, documentele anexate la dosarul cauzei (filele 103 la 112) precum și operațiunile consemnate în registrul de evidență, pozițiile 1, 4 și 105 (filele 71 si 75) demonstrează efectuarea lucrărilor de instalații încălzire centrală pe gaz la cabinetul medical în valoare totală de CE.1. lei și nu de CE lei, sumă consemnată în raport de organul de inspecție , diferența de CE.2. lei regăsindu-se menționată în registru la poziția 105 (fila 71). De altfel, prin adresa nr. 14/16.05.2007 transmisă la dosar de petentă (fila 113) s-a clarificat și inadvertența constatată la control în chitanța nr. 6628502 referitoare la numărul facturii și data trecută în aceasta (factura fiscală nr. 7429101/28.01.2005 fiind anulată rămâne și este valabilă cea anexată la dosar cu nr. 7429163/19.05.2005 – fila 109);

- referitor la suma de **13.425,57 lei** organul de inspecție fiscală a exclus de la deducere amortizarea autoturismului pe anul 2005, dar în raport de motivațiile arătate la pct. III. 1.2. de mai sus apreciem justificată cererea petentei.

Față de aceste constatări și având în vedere că între datele luate în calcul de organele de control, inclusiv cele referitoare la aprecierea naturii operațiunilor

verificate și cele consemnate în evidențele petentei, s-au constatat diferențe majore, este evidentă incertitudinea stabilirii bazei de impunere de către organul de control, iar pe cale de consecință și a impozitului stabilit.

Ținând seama de cele mai sus și pentru o corectă determinare a obligațiilor de plată reprezentând impozitul pe venit pe anii 2004 și 2005 urmează ca, în conformitate cu prevederile art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, actul administrativ fiscal atacat să fie desființat în totalitate și să se refacă controlul pentru aceeași perioadă în termenele și condițiile prevăzute de pct.12.7 din Instrucțiunile aprobate prin Ordinul M.F.P. nr. 519/2005. În acest sens organul de inspecție fiscală va reverifica realitatea și legalitatea bazei de impunere a impozitului pe venit având în vedere atât starea de fapt rezultată din documentele primare, datele din actul de control desființat, precum și considerentele prezentei.

Pentru considerentele de mai sus în temeiul art. 186 alin. (3) din Codul de procedură fiscală ® se

DECIDE:

1. Desființarea în totalitate a Deciziei de impunere nr. 1226/07.02.2007 și a Raportului de inspecție fiscală nr. 1227/07.02.2007, acte emise de către organele Administrației Finanțelor Publice a orașului Beclean la CMI – Dr. CV din B, prin care s-a stabilit obligația de plată către bugetul statului în sumă totală de S lei, reprezentând diferența suplimentară la impozitul pe venit (S1 lei), majorări calculate pentru întârzierea la plată (S2 lei) și penalități aferente (S3 lei) și să se dispună refacerea controlului cu respectarea prevederilor pct. 12.7 și 12.8 din Instrucțiunile aprobate prin O.M.F.P. nr. 519/2005 și a celor prevăzute în considerente.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Bistrița-Năsăud, Secția contencios administrativ.

DIRECTOR EXECUTIV

L.S.