

MINISTERUL ECONOMIEI SI FINANTELOR
AGENTIA NATIONALĂ DE ADMINISTRARE FISCALĂ
DIRECTIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE A JUDETULUI PRAHOVA
Serviciul Solutionare Contestatii

DECIZIA nr. 98 din 14 noiembrie 2008

Cu adresa nr...../....., inregistrata la Directia Generala a Finantelor Publice Prahova sub nr...../....., **Activitatea de Inspectie Fiscala** din cadrul **Administratiei Finantelor Publice a Municipiului Ploiesti** a inaintat dosarul contestatiei formulata de **C.M.I.** din Ploiesti, impotriva **Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din**, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Ploiesti.

Decizia de impunere nr...../..... a avut la baza masurile stabilite de organele de control prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de si inregistrat la organul fiscal sub nr...../.....

Obiectul contestatiei il constituie suma totala de lei reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

Contestatia a fost depusa in termenul legal de 30 zile prevazut de art.207 alin.(1) din O.G. nr.92/24.12.2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007 - Titlul IX "*Solutionarea contestatiilor formulate impotriva actelor administrative fiscale*".

Procedura fiind indeplinita, s-a trecut la analiza pe fond a contestatiei.

I. - D-na sustine urmatoarele:

"[...]1. Au fost considerate cheltuieli nedeductibile cele care nu au avut la baza bonuri fiscale pe motivul neindeplinirii procedurilor art.2(1) din OMF 903/2000, articol care face referire la obligatiile emitentului nu la deductibilitatea acestuia (ca in cazul deducerii TVA).

Cheltuiala a fost efectuata in scopul sustinerii desfasurarii activitatii.

2. Amortizarea fiscala in 2004 – nu s-a tinut cont de Hotararea reprezentantului de a folosi amortizarea accelerata conform art.24 din Codul Fiscal.

3. Pentru stabilirea cheltuielilor nedeductibile privind asigurarile, s-a avut in vedere al.7 lit.a din art.48 fara a tine cont de al 4 lit d 1 si 2 si de al.5 lit.h.

4. S-a considerat cheltuiala nedeductibila si atunci cand s-a gasit in evidenta factura (ex. f... din) ca document justificativ.

De asemenea contest controlul in sine, si modul de desfasurare al actului de control.

Avand in vedere cele mentionate solicit refacerea controlului si a Raportului de inspectie."

II. - Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de de reprezentantii Activitatii de Inspectie Fiscala din cadrul A.F.P.M. Ploiesti la C.M.I. din Ploiesti, s-au mentionat urmatoarele, referitor la aspectele contestate:

*“[...] **A Anul 2003** [...]*

Pentru anul 2003 avand in vedere rezultatele constatate in urma inspectiei fiscale, se modifica baza de impunere si rezulta o diferenta de impozit stabilita suplimentar in urma inspectiei fiscale in suma de lei. La diferenta de impozit stabilita suplimentar au fost calculate accesorii in suma de Ron, conform OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat [...].

***B. Anul 2004** [...]*

Pentru anul 2004 avand in vedere rezultatele constatate in urma inspectiei fiscale, se modifica baza de impunere in plus cu lei si rezulta o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de lei.

La diferenta de impozit stabilita suplimentar au fost calculate accesorii in suma de Ron, conform OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat [...].

***C. Anul 2005** [...]*

Pentru anul 2005 avand in vedere rezultatele constatate in urma inspectiei fiscale, se modifica baza de impunere in plus cu lei si rezulta o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de lei.

La diferenta de impozit stabilita suplimentar au fost calculate accesorii in suma de lei, conform OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat [...].

***D. Anul 2006** [...].*

Pentru anul 2006 avand in vedere rezultatele constatate in urma inspectiei fiscale, se modifica baza de impunere si rezulta o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de lei.

La diferenta de impozit stabilita suplimentar au fost calculate accesorii in suma de lei, conform OG 92/2003 privind Codul de procedura fiscala republicat [...].

***E. Anul 2007** [...].*

Pentru anul 2007 avand in vedere rezultatele constatate in urma inspectiei fiscale, se modifica baza de impunere in plus cu lei si rezulta o diferenta de impozit stabilita in plus in suma de lei.

La diferenta de impozit stabilita suplimentar nu au fost calculate obligatii fiscale accesorii [...].”

III. - Din analiza documentelor anexate dosarului cauzei si avand in vedere legislatia in vigoare din perioada verificata, rezulta urmatoarele:

Prin Raportul de inspectie fiscala incheiat in data de la C.M.I., a fost verificat venitul net realizat de contribuabila, respectiv impozitul pe venit datorat pentru perioada ianuarie 2003 - decembrie 2007, in urma careia au fost considerate cheltuieli nedeductibile in suma totala de lei, din care se contesta suma de lei reprezentand:

- a) lei – cheltuieli inregistrate in baza unor bonuri fiscale neconforme prevederilor legale
- b) lei – cheltuieli efectuate in scop personal sau al familiei (asigurari de viata);
- c) lei – cheltuiala inregistrata fara a avea la baza document justificativ pentru efectuarea platii.

De asemenea, la control au fost constatate venituri brute realizate de contribuabila mai mari cu lei decat cele declarate de aceasta, despre care nu se face referire in contestatia formulata, rezultand astfel ca sunt acceptate constatarile organelor de inspectie fiscala legate de veniturile realizate de contribuabila.

Precizam ca veniturile realizate de C.M.I. se incadreaza in categoria veniturilor din activitati libere, respectiv venituri din medicina, asa cum sunt definite la **art.46** “*Definirea veniturilor din activitati independente*” din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Venitul net din activitatea desfasurata se calculeaza ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii veniturilor, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, conform prevederilor **art.48** din **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare.

Aferent cheltuielilor nedeductibile in suma totala de **..... lei** si deficientelor constatate in cadrul veniturilor inregistrate de contribuabila, la control s-a stabilit o diferenta suplimentara la impozitul pe venit in suma totala de **..... lei** (..... lei + lei + lei + lei + lei), pentru care s-au calculat majorari de intarziere in suma totala de **..... lei**.

Aferent cheltuielilor contestate in suma totala de **..... lei**, corespunde un impozit pe venit in suma de **..... lei** si majorari de intarziere aferente in suma de **..... lei**.

a) Referitor la cheltuielile in suma totala de lei inregistrate in perioada 2003 – 2007 in baza unor bonuri fiscale:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anii 2003, 2005, 2006 si 2007, C.M.I. a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de **..... lei** (.... lei + lei + lei + lei) in baza unor bonuri fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale, fara a avea completate pe verso informatii referitoare la denumirea si adresa cumparatorului, codul numeric personal al cumparatorului, neavand aplicata stampila unitatii, asa cum prevad O.M.F. nr.903/2000 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara si O.M.F. nr. 1714/2005 privind modificarea modelelor si normelor de intocmire si utilizare a unor formulare si introducerea de noi formulare in activitatea financiara.

Aceste cheltuieli au reprezentat contravaloare piese si consumabile auto, combustibili auto, medicamente si materiale sanitare, rechizite, articole protocol, produse curatenie.

* Contribuabila sustine ca legislatia invocata la control face referire la obligatiile emitentului bonului fiscal si nu la deductibilitatea cheltuielilor (ca in cazul deducerii TVA), precum si ca respectivele cheltuieli au fost efectuate in scopul realizarii veniturilor.

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- **O.G. nr. 7/2001 privind impozitul pe venit** (aplicabila in anul 2003):

“*Art. 10. - (1) In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli:*

a) cheltuielile aferente venitului sunt acele cheltuieli efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii acestuia, justificate prin documente; [...]”

- **Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal**, cu modificarile si completarile ulterioare (aplicabila incepand cu anul 2004):

“*Art. 48. - (1) Venitul net din activitati independente se determina ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente realizarii venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea in partida simpla, cu exceptia prevederilor art. 50 si 51.*

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

a) să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente; [...].”

- H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor de aplicare a Legii nr.571/2003:

“37. [...]

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

b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente; [...].”

- 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:

“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 cumparatorului, codul fiscal al cumparatorului, respectiv codul numeric personal pentru contribuabilii impuși în baza Ordonanței Guvernului nr. 73/1999 privind impozitul pe venit, aplicând stampila unității.”

- O.M.F. nr. 1.714/2005 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:

“Art. 1. - (1) Începând cu data de 1 ianuarie 2006 se abroga prevederile art. 1 și ale art. 2 alin. (1) din Ordinul ministrului finanțelor 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, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 371 din 10 august 2000.

(2) Bonurile fiscale emise de aparatele de marcat electronice fiscale vor fi folosite începând cu data de 1 ianuarie 2006 numai ca documente de înregistrare a plăților în Registrul de casa. Fac excepție bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, republicată, utilizate pentru justificarea taxei pe valoarea adăugată, aferenta carburanților auto achiziționați în vederea desfășurării activității și pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor cu aceste achiziții, dacă sunt stampilate și au înscrise denumirea cumparatorului și numărul de înmatriculare al autovehiculului.

(3) Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, agenții economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii să emită factura fiscală în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, factura, alte documente specifice aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice, emise în baza Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, [...].”

Având în vedere cele prezentate mai sus, rezulta că în mod corect organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă fiscal cheltuiala în suma totală de lei, întrucât:

- Conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, coroborate cu prevederile pct.37 alin.(2) lit.b) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile trebuie justificate cu documente. Documentele justificative sunt cele prevazute de H.G. nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiara si contabila si a normelor metodologice privind intocmirea si utilizarea acestora, insa cu conditia ca acestea sa fie completate cu toate datele prevazute de legislatia in vigoare.

- Suma de lei a fost inregistrata in contabilitate in baza unor bonuri fiscale ce nu au completate pe verso informatiile prevazute la art.2 alin.(1) din O.M.F. nr.903/2000 si la art.1 alin.(2) din O.M.F. nr.1.714/2005, mai sus citate, precum si stampila unitatii emitente, astfel ca acestea nu sunt documente legale pe baza carora sumele inscrise sa fie considerate deductibile fiscal.

- In plus, incepand cu 01 ianuarie 2006, bonurile fiscale sunt documente care justifica efectuarea platii, inregistrarea in contabilitate a cheltuielilor – implicit si deductibilitatea fiscala a acestora, realizandu-se in baza unei facturi fiscale. Fac exceptie doar bonurile emise pentru achizitia de carburanti auto, inasa cu conditia stampilarii lor de catre unitatea emitenta si a inscrierii pe verso a denumirii cumparatorului si numarului de inmatriculare al autovehiculului.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.a) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si art.48 alin.(4) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, pct.37 alin.(2) lit.b) din Normele aprobate prin H.G. nr. 44/2004, coroborate cu prevederile art.2 alin.(1) din O.M.F. nr.903/2000 si art.1 alin.(2) din O.M.F. nr.1.714/2005.

b) Referitor la cheltuielile cu asigurari de viata in suma totala de lei inregistrate in perioada 2003 – 2007:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in anii 2003, 2004, 2005, 2006 si 2007, C.M.I. a inregistrat in evidenta contabila cheltuieli in suma totala de lei (..... lei + lei + lei + lei si lei) reprezentand asigurari de viata. Conform prevederilor art.10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si ale art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, aceste cheltuieli au fost considerate nedeductibile fiscal, intrucat au fost efectuate in interesul personal al contribuabilei.

* Contribuabila sustine ca pentru stabilirea cheltuielilor nedeductibile privind asigurarile s-a avut in vedere alin.(7) lit.a) din art.48 – Cod fiscal, fara a se tine cont de alin.(4) lit d) 1 si 2 si de alin.(5) lit.h) din Codul fiscal.

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit:

“Art. 10. - (1) In vederea determinarii venitului net ca diferenta intre venitul brut si cheltuielile aferente deductibile, pentru cheltuieli se aplica urmatoarele reguli: [...]

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

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Art. 48. – [...](4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt: [...]

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

1. active corporale sau necorporale din patrimoniul afacerii;

2. activele ce servesc ca garantie bancara pentru creditele utilizate in desfasurarea activitatii pentru care este autorizat contribuabilul; [...]

(5) Urmatoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: [...]

h) prima de asigurare voluntara de sanatate, conform legii, in limita echivalentului in lei a 200 euro anual pentru o persoana;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila fiscal cheltuiala in suma totala de lei reprezentand asigurari de viata incheiate pe numele, intrucat pentru aceasta categorie de cheltuieli legiuitorul nu a prevazut deductibilitatea, asa cum rezulta din prevederile legale mai sus citate.

Articolele de lege invocate de contribuabila in sustinerea contestatiei sale fac referire la alte tipuri de asigurari, respectiv asigurari pentru active corporale sau asigurari de sanatate, contractele de asigurare de viata incheiate de d-na neincadrandu-se in niciuna din aceste categorii.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform prevederilor art. 10 alin.(1) lit.b) din O.G. nr.7/2001 privind impozitul pe venit si ale art.48 alin.(7) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

c) Referitor la cheltuiala in suma de lei inregistrata fara a avea la baza si documentul de plata:

* Organele de inspectie fiscala au constatat ca in luna 2004, C.M.I. a inregistrat in evidenta contabila suma de lei inscrisa in factura nr...../....., fara insa a detine si documentul care sa ateste plata acestei sume.

* Contribuabila nu este de acord cu stabilirea ca nedeductibile fiscal a cheltuielilor in suma de lei intrucat detine in evidenta contabila factura nr..... din ca document justificativ.

Legislatia in vigoare din perioada analizata precizeaza urmatoarele:

- Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

“Art.48. – [...](4) Conditiiile generale pe care trebuie sa le indeplineasca cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

a) sa fie efectuate in cadrul activitatilor desfasurate in scopul realizarii venitului, justificate prin documente;

b) sa fie cuprinse in cheltuielile exercitiului financiar al anului in cursul caruia au fost platite; [...].”

- OM.F. nr. 58/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, cu modificarile ulterioare (aplicabila in luna martie 2004):

”50. Orice suma platita, respectiv incasata, in numerar sau prin banca se va inregistra in mod obligatoriu, cronologic, in Registrul-jurnal de incasari si plati (cod 14-1-1/b).

51. *Venitul net sau pierderea fiscala se calculeaza astfel: din totalul sumelor incasate, evidentiata in col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de incasari si plati, se scad cheltuielile cu amortizarea bunurilor, evidentiata in Fisa pentru operatiuni diverse, si totalul sumelor platite, evidentiata in col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de incasari si plati, si se aduna sumele platite pentru cumpararea bunurilor amortizabile si totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator intocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ."*

De asemenea, la **pct.III din O.M.F. nr. 58/2003** pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea si conducerea evidentei contabile in partida simpla de catre persoanele fizice care au calitatea de contribuabil, se precizeaza ca factura fiscala serveste ca:

- document pe baza caruia se intocmeste documentul de decontare a produselor si marfurilor livrate, a lucrarilor executate sau a serviciilor prestate;
- document de insotire a marfii pe timpul transportului;
- document de incarcare in gestiunea primitorului;
- document justificativ de inregistrare in contabilitatea furnizorului si a cumparatorului.

Avand in vedere cele prezentate mai sus, rezulta ca in mod corect organele de inspectie fiscala au considerat nedeductibila fiscal cheltuiala in suma de **..... lei** pentru care contribuabila nu a prezentat documentul care sa ateste plata acesteia, intrucat, asa cum precizeaza legislatia sus mentionata, documentele justificative pentru cheltuielile efectuate de persoane fizice independente sunt atat factura in calitate de document pe baza caruia se intocmeste documentul de decontare a produselor livrate sau lucrarilor executate (chitanta), cat si chitanta, in calitate de document de decontare (plata) a contravalorii facturii.

De asemenea, cheltuielile deductibile sunt cele ce au fost platite, iar in Registrul jurnal de incasari si plati nu se inscriu decat sumele achitate, pe baza documentului de plata (chitanta) si nu pe baza facturii, sume ce stau la baza determinarii venitului net sau a pierderii fiscale.

Fata de cele prezentate mai sus, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata**, conform prevederilor art.48 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

d) D-na contesta si "Amortizarea fiscala in 2004 – nu s-a tinut cont de Hotararea reprezentantului de a folosi amortizarea accelerata conform art.24 din Codul Fiscal."

Din analiza Raportului de inspectie fiscala incheiat in data de, precum si a anexelor la Raport, a rezultat faptul ca in anul 2004 C.M.I. nu avea inregistrate mijloace fixe aferent carora sa se calculeze amortizare fiscala. Singurul mijloc fix detinut in proprietate de Cabinetul medical (autoturism) a fost achizitionat la data de2005, deci ulterior perioadei contestate.

Pentru acest mijloc fix, in anul 2005 organele fiscale au considerat nedeductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea acestuia in suma de **..... lei**, respectiv diferenta dintre amortizarea calculata de contribuabila in suma de **..... lei** si amortizarea liniara calculata la control de **..... lei**.

Conform prevederilor pct.24 alin.(6) din Codul fiscal, amortizarea accelerata se aplica doar pentru echipamente tehnologice, respectiv masini, unelte si instalatii, precum si

pentru computere si echipamente periferice ale acestora, nu si pentru alte mijloace fixe (autoturism), pentru care se aplica amortizarea liniara.

Astfel, pentru acest capat de cerere **se va respinge contestatia ca neintemeiata.**

IV. - Concluzionand analiza pe fond a contestatiei formulata de C.M.I. din Ploiesti, impotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plata de inspectia fiscala pentru persoane fizice care desfasoara activitati independente in mod individual si/sau intr-o forma de asociere nr. din, intocmita de reprezentanti ai Activitatii de Inspectie Fiscala Ploiesti, in conformitate cu prevederile art.216 alin.(1) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata in data de 31.07.2007, se:

DECIDE :

1. - Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de C.M.I. din Ploiesti, pentru suma totala de **..... lei** reprezentand:

- lei - diferenta impozit pe venit;
- lei - majorari de intarziere aferente impozitului pe venit.

2. - Conform prevederilor art.218 alin.(2) din O.G. nr. 92/2003, republicata in data de 31.07.2007 si ale art.11 alin.(1) din Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ, prezenta deciziei poate fi atacata in termen de 6 luni de la data primirii la instanta de contencios administrativ competenta din cadrul Tribunalului Prahova.

DIRECTOR EXECUTIV,