

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE
A JUDEȚULUI SUCEAVA

DECIZIA NR. 62
din 15.08.2005
privind soluționarea contestației formulate de
CABINETUL MEDICAL,
din localitatea Suceava,
înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice Suceava
sub nr. / 29.06.2005

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava a fost sesizată de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava prin adresa nr. /28.06.2005, înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului Suceava sub nr. / 29.06.2005, cu privire la contestația formulată de C.M., având domiciliul fiscal în localitatea Suceava, Bld., județul Suceava .

C.M., din localitatea Suceava, contestă măsurile stabilite prin Deciziile de impunere anuală nr pe anul 2003 și nr pe anul 2004, și Raportul de inspecție fiscală nr/24.05.2005, 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.	diferențe de impozit pe 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 Deciziile de impunere anuală nr pe anul 2003 și nr pe anul 2004, și Raportul de inspecție fiscală nr/24.05.2005, întocmite de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava privind următoarele sume:

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

CABINETUL MEDICALfuncționează într-un spațiu situat în str, împreună cu alte două cabinete medicale, C.M.și C.M.

În anul 2003 a fost achiziționată o centrală termică pe gaz metan. Cheltuielile de instalare a centralei termice au fost împărțite în mod egal între cabinete, iar cota parte ce a revenit C.M.a fost achitată cu chitanță, către C.M.

Furnizorul de gaz metan a încheiat contract de prestări servicii cu cabinetul medical, dar practic de acest serviciu 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 spațiului în care își desfășoară activitatea cele trei cabinete este asigurat de către o persoană angajată cu contract de muncă la C.M., 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.

Petenta contestă și faptul că organul de control nu a luat în considerare cheltuielile cu, necesare desfășurării activității cabinetului medical.

Pentru motivele prezentate mai sus, petenta solicită acceptarea la deducere a cheltuielilor în sumă delei, aferente anului 2003, cărora le corespunde un impozit pe venit în sumă de lei și a cheltuielilor în sumă de lei aferente anului 2004, cărora le corespunde un impozit pe venit în sumă de lei, astfel:

Tip cheltuială	2003	2004
Birotică		
Curățenie		
Gaz metan	-	
Instalare centrală termică		-
Chelt. comune Asoc. Proprietari		
TOTAL		

II. În baza constatărilor din Raportul de inspecție fiscală nr/24.05.2005, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice Suceava au emis Deciziile de impunere anuală nr pe anul 2003 și nr pe anul 2004, prin care s-au stabilit următoarele măsuri:

C.M.își desfășoară activitatea în baza autorizației nr/29.10.1998, emisă de Ministerul Sănătății într-un spațiu situat în str

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. și Asociația de Proprietari reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (telefonie, instalare centrală, curățenie, cheltuieli comune), 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, 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. În ceea ce privește deductibilitatea cheltuielilor cu combustibilul, contribuabilul trebuia să prezinte organului de inspecție fiscală ordine de deplasare, foi de parcurs și dovada existenței în patrimoniul afacerii a unui autoturism;

-lei, reprezentând contravaloarea ordinelor de încasare Mobifon, pe motiv că beneficiarul serviciilor de telefonie esteși nu cabinetul medical;

-lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto, pe motiv că contribuabilul nu a prezentat organului de inspecție fiscală dovada existenței în patrimoniul afacerii a unui autoturism;

-lei, reprezentând contravaloarea produselor de protocol achiziționate de la Comaliment și Lida, pe motiv că această cheltuială depășește limita legală de 0,5% din venitul net.

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 delei, din care lei sunt diferențe de impozit aferente cheltuielilor în sumă delei, neadmise la deducere.

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 netlei.

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

Venit brutlei
Cheltuieli deductibilelei
Venit netlei.

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. și Asociația de Proprietari reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (telefonie, instalare centrală, curățenie, cheltuieli comune), 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, 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;
-lei, reprezentând contravaloarea chitanței emise de Universitatea de Vest pentru servicii de cazare;
-lei, reprezentând contravaloarea ordinelor de încasare Mobifon și a facturilor emise de Metro, pe motiv că beneficiarul acestor cheltuieli esteși nu cabinetul medical;
-lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto, pe motiv că contribuabilul nu a prezentat organului de inspecție fiscală dovada existenței în patrimoniul afacerii a unui autoturism;
-lei, reprezentând contravaloarea produselor de protocol achiziționate de la, pe motiv că această cheltuială depășește limita legală de 0,5% din venitul net.

Ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr pe anul 2004 din care rezultă diferențe de impozit de venit delei, din care lei sunt diferențe de impozit aferente cheltuielilor în sumă delei, neadmise la deducere.

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, ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr din care rezultă diferențe de impozit de venit delei, din care lei sunt diferențe de impozit aferente cheltuielilor în sumă delei, neadmise la deducere, contestate de petentă.

Pentru anul 2004, ca urmare a valorificării rezultatelor inspecției fiscale, a fost emisă decizia de impunere anuală nr pe anul 2004 din care rezultă diferențe de impozit de venit delei, din care lei sunt diferențe de impozit aferente cheltuielilor în sumă delei, neadmise la deducere, contestate de petentă.

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 diverse materiale consumabile.

A1. În ceea ce privește suma delei, 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 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. și Asociația de Proprietari, reprezentând contravaloarea diverselor cheltuieli administrative (curățenie, instalare centrală termică, cheltuieli comune), 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 curățenie, a materialelor necesare instalării unei centrale termice și a cheltuielilor comune în sumă delei către C.M.I. DR., C.M.I. DR. și Asociația de Proprietari.

În ceea ce privește serviciile de curățenie în sumă de 995,67 lei, cabinetul medicalnu are încheiat pe anul 2003 contract de prestări servicii curățenie cu cabinetul medical, căruia îi plătește această sumă.

De asemenea, achitarea contravalorii materialelor necesare instalării unei centrale termice delei către C.M.I. nu s-a făcut pe baza unui deviz de lucrări și a unui acord încheiat între cabinetele medicale din care să rezulte cota parte de cheltuieli pe fiecare cabinet medical.

Din cele prezentate mai sus se reține faptul că petenta nu probează cu documente faptul că cheltuielile în sumă delei sunt aferente realizării venitului.

Referitor la cheltuielile comune în sumă delei, acestea au fost achitate cu chitanță către Asociația de Proprietari.

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor enumerate mai sus, în sumă delei, 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 sau de asociere și facturi.

Întrucât Cabinetul Medicalnu justifică cu documente întocmite conform normelor legale cheltuielile administrative în sumă delei, 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 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 materialele consumabile 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 materialele consumabile 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 materialele consumabile 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 materialele consumabile 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 consumabile 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 Medicala 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. Drept urmare, contestația se va respinge pentru acest capăt de cerere **ca neîntemeiată**.

B. Referitor la suma contestată de lei, reprezentând diferențe de impozit pe venit pe anul 2004, stabilită de organul fiscal prin neadmiterea la deducere a cheltuielilor în sumă totală delei, reprezentând:lei cheltuieli cu materiale consumabile,cheltuieli pentru curățenie,lei cheltuieli cu gazul metan consumat,lei cheltuieli comune, cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului Suceava se poate pronunța asupra acestor sume, în condițiile în care C.M.a depus la dosarul contestației documente ce nu au fost prezentate organelor de control în momentul verificării, acestea fiind de natură a modifica baza impozabilă.

În fapt, organul de inspecție fiscală nu a admis la deducere cheltuieli în sumă delei, astfel:

-lei, reprezentând contravaloarea bonurilor fiscale emise de SC, SC, 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;
-lei, înscrise în chitanțele emise Asociația de Proprietari reprezentând contravaloarea cheltuieli administrative comune, pe motiv că decontarea serviciilor nu se face pe bază de facturi, în conformitate cu prevederile O.M.F. nr 58/2003;
-lei, înscrise în chitanțele emise de C.M.I. DR., C.M.I. DR. reprezentând contravaloarea serviciului de curățenia și a consumului de gaz metan, 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 următoarele prevederi legale:

B1. Referitor la cheltuielile delei, înregistrate în contabilitate pe baza unor bonuri fiscale neavând completate numele și adresa beneficiarului și semnătura persoanelor care au efectuat operațiunea.

În ceea ce privește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească un document pentru a avea calitatea de document justificativ, 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, aplicabile până la 16.07.2004:

„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.”

- din data de 16.07.2004 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 Legii 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F. 1040/2004, care preiau în esență conținutul textelor de lege citate mai sus.

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

În ceea ce privește modul de completare a bonurilor 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, 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 materialele consumabile în baza unor bonuri fiscale care nu îndeplinesc toate condițiile în vederea înregistrării în contabilitate, neavând completate pe verso 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 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr. 44/2004, unde se precizează modul de aplicare a art 49 din Codul fiscal, aplicabile în anul 2004, **„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."**

Întrucât bonurile fiscale pe baza cărora s-au efectuat achizițiile de materiale consumabile nu au specificată natura cheltuielilor și 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 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.

Din cele prezentate mai sus rezultă că organul de control în mod legal a stabilit că nu sunt deductibile la calculul venitului impozabil cheltuielile în sumă delei.

B2. Referitor la cheltuielile în sumă delei, reprezentând contravaloarea cheltuieli administrative comune, înregistrate în contabilitate pe baza unor chitanțe emise Asociația de Proprietari.

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, valabile până la data de 16.07.2004, și a 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 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F. 1040/2004, valabile din data de 16.07.2004, **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 comune în sumă delei nu a fost justificată cu documente întocmite conform normelor legale.

În consecință, organul de control a stabilit în mod legal că cheltuielile administrative comune în sumă delei nu sunt deductibile la calculul venitului impozabil.

B3. Referitor la cheltuielile în sumă delei, reprezentând contravaloarea serviciului de curățenie și a consumului de gaz metan.

În ceea ce privește condițiile pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a fi considerate deductibile la calculul venitului impozabil, sunt aplicabile prevederile art 49 alin 1 din Legea nr 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:

„ART. 49

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

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 50 și 51."

și ale pct 53 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr 44/2004, unde se precizează modul de aplicare a art 49 din Legea nr. 571/2003:

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

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

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;**
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;**
- c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."**

Din textele de lege citate mai sus 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 la data efectuării verificărilor nu s-au prezentat organului de control contracte din care să rezulte că petenta ar beneficia de servicii de curățenie și încălzire (consum gaz metan centrală termică) și care este cota ei de participare la acestea.

De asemenea petenta a arătat organului de control că a achitat, cu chitanță, contravaloarea serviciilor de curățenie și încălzire, în sumă delei către C.M.I. DR. și C.M.I. DR.

Din cele prezentate mai sus se reține faptul că petenta nu a probat, la data controlului, 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, valabile până la data de 16.07.2004, și a 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 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F. 1040/2004, valabile din data de 16.07.2004, **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.

În concluzie, din cele prezentate mai sus, rezultă că organul de control în mod legal nu a admis la deducere cheltuielile în sumă delei.

Petenta a depus la dosarul cauzei copii după facturile nr/29.12.2004 și nr/20.12.2004, contract pentru consumul de gaz metan nr/5.01.2004, contract servicii curățenie nr/5.01.2004. Prin aceste documente suplimentare depuse la dosarul cauzei, **contestatoarea arată că cheltuielile în sumă delei sunt deductibile la calculul venitului impozabil.**

În ceea ce privește dreptul contestatoarei de a depune probe noi în susținerea cauzei, sunt incidente prevederile art. 182 alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează:

„ (4) Contestatorul, intervenienții sau împuterniciții acestora pot să depună probe noi în susținerea cauzei. În această situație, organului fiscal emitent al actului administrativ fiscal atacat sau organului care a efectuat activitatea de control, după caz, i se va oferi posibilitatea să se pronunțe asupra acestora.”

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

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

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

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

Având în vedere că documentele noi depuse de petentă la dosarul cauzei, care nu au fost cercetate anterior de organele de inspecție fiscală, sunt de natură a influența nivelul venitului impozabil, iar între calcularea venitului net și stabilirea impozitului pe venit există o relație de cauzalitate, și faptul că, potrivit punctului 182.1 din Normele metodologice de aplicare a acestei ordonanțe, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, organului care a efectuat activitatea de control trebuie să i se ofere posibilitatea să se pronunțe asupra acestora, urmează să se desființeze Decizia de impunere anuală nr pe anul 2004, întocmită de Administrația Finanțelor Publice a municipiului Suceava, în vederea analizării documentelor prezentate de contestatoare organelor de soluționare, respectiv copii după facturile nr/29.12.2004 și nr/20.12.2004, contract pentru consumul de gaz metan nr/5.01.2004, contract servicii curățenie nr/5.01.2004 și a recalculării venitului impozabil și a impozitului pe venit corespunzător.

Desființarea are la **bază prevederile art. 185 alin (3) din O.G. nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se stipulează:

„(3) Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ atacat, situație în care urmează să se încheie un nou act administrativ fiscal care va avea în vedere strict considerentele deciziei de soluționare.”

La reverificarea creanțelor fiscale contestate și pentru care s-a dispus desființarea actului atacat, se vor avea în vedere prevederile **pct. 102.5** din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, unde se precizează:

„102.5. În cazul în care, ca urmare a desființării actului administrativ conform art. 185 alin. (3) din Codul de procedură fiscală, este necesară reverificarea unei perioade impozabile, aceasta se va efectua de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul contestat”

și prevederile **pct. 6.1** din Normele metodologice de aplicare unitară a procedurii de soluționare a contestațiilor, aprobate prin **Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2186/2001**, norme aplicabile potrivit pct. 207.1. H.G. nr. 1050/2004, până la data aprobării noilor ordine, unde se stipulează:

„6.1. În cazul desființării totale sau parțiale a actului atacat noul act de control sau de impunere, care va viza strict aceeași perioadă și aceleași sume și măsuri contestate, va fi întocmit de o altă echipă de control decât cea care a încheiat actul contestat.”

Pentru considerentele prezentate în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art 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, art 49 din Legea nr 571/2003, Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin H.G. nr 44/2004, art 62, 63, 182 din O.G. 92/2003, republicată, 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, 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 571/2003 privind Codul fiscal, aprobată prin O.M.F. 1040/2004, 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, pct. 102.5 din Normele metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003, aprobate prin H.G. nr. 1050/2004, pct. 6.1 din Normele metodologice de aplicare unitară a procedurii de soluționare a contestațiilor, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 2186/2001, norme aplicabile potrivit pct. 207.1. H.G. nr. 1050/2004, 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**;

- **desființarea** Deciziei de impunere anuală nr pe anul 2004 întocmită de A.F.P. Suceava, pe numele C.M., urmând ca organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă decât cea care a încheiat actul de control contestat, să reanalizeze situația de fapt strict pentru aceleași obligații bugetare și pentru aceeași perioadă supusă controlului prin actul administrativ fiscal desființat, în funcție de cele precizate prin prezenta decizie.

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