



ROMANIA - Ministerul Finantelor Publice

AGENTIA NATIONALA DE ADMINISTRARE FISCALE

Directia Generala a Finantelor Publice a judetului Bistrita-Nasaud
Biroul de solutionare a contestatiilor

DECIZIA NR. 93/11.11.2008

privind soluționarea contestației depusă de CMI dr.C S L, cu sediul în loc. B, la D.G.F.P. Bistrița-Năsăud sub nr. .../2008

Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului B în legătură cu contestația formulată de CMI dr. C S L din B.

Contestația a fost formulată împotriva măsurilor dispuse de organele Activității de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice B prin Decizia de impunere nr. .../2008 (filele 28-31), act prin care s-au stabilit obligații fiscale suplimentare în sarcina contestatorului, în sumă de **S1 lei** reprezentând impozit pe venituri din activități independente în sumă de **S2 lei** și majorări de întârziere aferente în sumă de **S3 lei**.

Având în vedere prevederile art.205, art.207 și art.209 din Codul de Procedură Fiscală-republicat, constatăm că în speță, Direcția Generală a Finanțelor Publice prin Biroul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

În cauză s-a întocmit referatul de verificare a contestației.

Din analiza datelor și documentelor aflate la dosarul cauzei se desprind următoarele:

I. Prin Decizia de impunere nr. .../2008 (filele 28-31) emisă de organele Activității de Inspecție Fiscală B pentru CMI dr.C S L din Bistrița s-a stabilit de plată suplimentar impozit pe veniturile din activități independente în sumă de **S2 lei** și accesorii aferente în sumă de **S3 lei**.

Argumentele organelor de control , se regăsesc în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 (filele 1-26), raport întocmit în urma inspecției fiscale generale vizând activitatea desfășurată în perioada 01.01.2004 - 31.12.2007, precum și în referatul cu

propuneri de soluționare a contestației întocmit în dosarul cauzei de către organul emitent al deciziei de impunere (filele 41-43).

Impozitul pe veniturile din activități independente suplimentar este aferent perioadei fiscale 01.01.2004 - 31.12.2007, astfel:

- pentru anul fiscal 2004, s-a stabilit suplimentar impozit pe veniturile din activități independente în sumă de S4 lei, accesorii aferente în sumă de S5 lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de S6 lei, reprezentând cheltuieli cu combustibil pentru care contribuabilul nu poate justifica consumul în interesul afacerii.

- pentru anul fiscal 2005, s-a stabilit de plată suplimentar impozit pe veniturile din activități independente în sumă de S7 lei, accesorii în sumă de S8 lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de S9 lei, reprezentând cheltuieli cu combustibil pentru care contribuabilul nu poate justifica consumul în interesul afacerii.

- pentru anul fiscal 2006, s-a stabilit de plată suplimentar impozit pe veniturile din activități independente în sumă de S10 lei, accesorii aferente în sumă de S11 lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de S12 lei, reprezentând cheltuieli cu combustibil pentru care contribuabilul nu poate justifica consumul în interesul afacerii.

- pentru anul fiscal 2007, s-a stabilit de plată suplimentar impozit pe veniturile din activități independente în sumă de S13 lei, ca urmare a înregistrării pe cheltuieli deductibile fiscal a sumei de S14 lei, reprezentând cheltuieli cu combustibil pentru care contribuabilul nu poate justifica consumul în interesul afacerii.

Organul de control face mențiunea că autoturismul utilizat de către contribuabil este înregistrat în patrimoniul afacerii, iar consumurile de combustibil care au avut la baza înregistrării lor pe cheltuieli ordine de deplasare și foi de parcurs au fost admise ca și cheltuieli deductibile fiscal. Prin înregistrarea cheltuielilor cu combustibilul care nu au avut la bază documentele justificative menționate mai sus, ca și cheltuieli aferente veniturilor impozabile s-au încălcat prevederile art. 48, alin. 4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, opinează organul de control.

II. Împotriva Deciziei de impunere nr. .../2008 (filele 28-31) petenta a formulat și a depus contestație înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a municipiului B sub nr. .../2008 (filele 38-40). Contestația, completată cu referatul cu propuneri de soluționare întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere, a fost înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice B-N, sub nr. .../2008 (filele 38-44).

Din actele depuse la dosar, reținem că petenta contestă suma de S1 **lei**, reprezentând impozit pe venit stabilit suplimentar pentru anii 2004-2007 în sumă de S2 **lei** și obligații fiscale accesorii aferente în sumă de S3 **lei**.

Referindu-se la cheltuiela cu combustibilul pentru care nu au fost întocmite ordine de deplasare și foi de parcurs, contestatarul susține că legislația fiscală nu impune ca obligatorie întocmirea acestora în vederea decontării consumului de combustibil. Documentul "foaie de parcurs" a fost eliminat din anul 1999 ca document justificativ de cheltuieli.

În ce privește prevederile Codului fiscal referitoare la condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor pentru a fi deductibile fiscal, petenta consideră că au fost îndeplinite. Astfel, justificarea consumului de combustibil s-a făcut în baza bonurilor fiscale și în baza consumurilor medii zilnice care nu au depășit 5 litri pe zi, reprezentând deplasări la tehnicieni dentari, deplasări la bancă, instituții publice, participarea la congrese și simpozioane în alte localități, etc.

Având în vedere cele arătate mai sus, petenta solicită recalcularea impozitului pe venitul din activități independente pentru perioada 2004-2007 și emiterea unei noi decizii de impunere.

III. Examinând cauza în raport cu documentele existente la dosar, a motivelor invocate de contestatară și actele normative aplicabile speței, se rețin următoarele:

În urma inspecției fiscale generale efectuate s-a stabilit de plată suplimentar în sarcina Cabinet medical individual dr. C S L impozit pe venitul din activități independente în sumă de **S2 lei** și obligații fiscale accesorii în sumă de **S3 lei**, sume împotriva cărora contribuabila a formulat contestație înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice sub nr..../2008 (filele 38-44).

În concret, în evidența contabilă în partidă simplă, petenta a înregistrat în perioada 01.01.2004 - 31.12.2007 ca și cheltuieli deductibile, cheltuieli cu carburanți auto, pe baza bonurilor fiscale cu care s-au achiziționat. În referatul cu propuneri întocmit de organele emitente ale deciziei de impunere s-a făcut precizarea că autoturismul utilizat de către contribuabil este înregistrat în patrimoniul afacerii.

În baza rolului activ al organului fiscal consacrat de art. 7 din Codul de procedură fiscală aprobat prin OG 92/2003, s-a solicitat petentei prin adresa .../07.10.2008 (fila 45) completarea contestației cu xerocopii după bonurile fiscale cu care s-au achiziționat carburanți auto și care nu au fost admise ca și cheltuielă deductibilă, precum și după orice alte documente de care dispune, din care să rezulte că întreaga cantitate de carburant achiziționat a fost utilizat în scopul realizării veniturilor impozabile.

CMI C S L a răspuns solicitării și a transmis biroului de soluționare atât bonurile fiscale cât și copii după **"centralizatoare justificare carburanți" pentru perioada 01.01.2004-31.12.2007**, menționând că centralizatoarele de justificare sunt corelate cu cantitățile achiziționate și consumate de carburanți auto.

Având în vedere faptul că organul de control precizează în Raportul de inspecție fiscală nr. .../2008 că petenta nu poate justifica consumul combustibilului în interesul afacerii și nu face nicio mențiune referitoare la aceste centralizatoare, în baza art. 213 alin. (4) s-au pus la dispoziție aceste noi probe prezentate de către contestatară, în vederea consultării și pronunțării asupra lor. Prin adresa .../2008 (fila 101) organele emitente ale deciziei de impunere precizează că aceste centralizatoare întocmite **ulterior** inspecției fiscale nu pot fi considerate documente justificative privind consumul de combustibil în interesul afacerii.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 49 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare începând cu data de 01.01.2004 și Normele metodologice de

aplicare a Legii nr. 571 privind Codul fiscal, aprobate prin HG nr. 44/2004 care dispun:

Codul fiscal:

"Art. 49. - (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.

(...)

1. **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;**

b) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite;

(...)

Normele metodologice:

" 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. "

Aceste prevederi legale se regăsesc și în variantele modificate și completate ale Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, fiind preluate de art. 48 din Codul fiscal, în vigoare în anii 2005, 2006 și 2007, și respectiv, pct.37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Ținând cont de prevederile legale de mai sus, rezultă că sunt deductibile numai acele cheltuieli care sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea veniturilor, sunt înregistrare corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente întocmite potrivit prevederilor legale în vigoare în perioada supusă impunerii. Este clar că pentru ca o cheltuială să poată fi acceptată ca fiind aferentă veniturilor impozabile, este obligatoriu ca acest fapt să fie dovedit de un document care îndeplinește condițiile legale de a fi considerat document justificativ.

Elementele pe care trebuie să le cuprindă documentele justificative în baza cărora se înregistrează operațiunile în evidența contabilă în partidă simplă, sunt precizate la pct. 13 și 14 din OMFP nr. 1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoane fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un **document care stă la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă, dobândind astfel calitatea de document justificativ.**

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
- 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".

Fața de cele mai sus prezentate, concluzionăm ca în situația în care documentele furnizează informațiile prevăzute de reglementările legale, **pot dobândi calitatea de document justificativ** în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă în partidă simplă.

Așa cum s-a arătat anterior, în vederea justificării cheltuielilor cu carburanți auto ca aparținând veniturilor impozabile, organul de control a considerat că singurele documente care pot proba acest fapt sunt foile de parcurs și ordinele de deplasare. Or, în conformitate cu dispozițiile pct.8 lit.A din OMFP nr. 1850/2004 privind registrele și formularele financiar-contabile *"Registrele de contabilitate și formularele comune pe economie, care nu au regim special de înscriere și numerotare, privind activitatea financiară și contabilă pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile persoanelor prevăzute la art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu condiția respectării conținutului minimal de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora."* Menționăm că art. 1 din Legea contabilității nr. 82/1991 dispune că *"(...)și persoanele fizice care desfășoară activități producătoare de venituri au, de asemenea, obligația să organizeze și să conducă contabilitate proprie"*.

În acest context legislativ, centralizatoarele lunare privind justificarea consumului de carburanți auto întocmite de către petentă în perioada 01.01.2004-31.12.2007 (filele 102-233), pot fi considerate documente justificative pe baza cărora se poate proba consumul carburanților achiziționați în scopul realizării de venituri impozabile. Așadar, petenta a adaptat aceste centralizatoare nevoilor sale, înscriind toate datele din care să rezulte cum a fost consumat combustibilul achiziționat, date care ar fi rezultat și din foile de parcurs dacă acestea ar fi fost întocmite. Analizând centralizatoarele privind justificarea carburanților, rezultă clar, că deplasările efectuate cu autoturismul înscris în patrimoniul afacerii, de către dr. C S L sunt legate de activitatea de stomatologie pe care a desfășurat-o. Astfel, deplasările au fost efectuate în vederea aprovizionării cu materiale stomatologice și sanitare (de ex: deplasarea la SC B, V etc.), în vederea achitării de facturi pentru utilități (de ex.: deplasarea la Romtelecom, Orange, etc.), în vederea întocmirii, depunerii declarațiilor fiscale și plății obligațiilor fiscale (de ex: deplasarea la contabil, la instituțiile publice, la bancă, etc), în vederea realizării lucrărilor dentare (de ex.

deplasările la Tehnica 2), în vederea reviziilor periodice ale mașinii (de ex. deplasarea la SC C). Numărul de kilometri parcurși conform centralizatoarelor privind justificarea carburanților pentru deplasările efectuate se înscriu în cote reale și credibile. Mai mult, în centralizatoare nu sunt cuprinse deplasările dr. C S de la domiciliu aflat în localitatea Ș-O la cabinetul stomatologic din B, și nici alte deplasări făcute în interes personal.

Cât privește deplasările făcute de contestatar la diverse magazine cum sunt magazinele P, A, K, susținerea organelor de control conform căreia aceste deplasări nu sunt efectuate în interesul afacerii nu poate fi considerată corectă, întrucât de la aceste magazine se pot face aprovizionări cu materiale de curățenie, cu materiale de întreținere și cu alte materiale consumabile necesare într-un cabinet stomatologic.

Conform adresei../.2008 (fila 101), organul de control s-a pronunțat asupra centralizatoarelor privind justificarea carburanților puse la dispoziție spre consultare, arătând că nu au fost prezentate cu ocazia verificării, ele fiind întocmite, în opinia acestuia, ulterior verificării. Chiar dacă acestea ar fi fost prezentate, nu ar fi fost considerate documente care justifică consumul în interesul afacerii, singurele documente acceptate, în opinia organului de control, ar fi fost foaia de parcurs și ordinul de serviciu. Mai mult, în urma discuțiilor purtate cu contestatarul, acesta afirmă că i-au fost solicitate doar documentele amintite.

Prevederile art. 213 alin. (4) din Codul de procedură fiscală coroborate cu pct. 182.1. din Normele de aplicare a Codului de procedură fiscală aprobate prin HG nr. 1050/2004 precizează că *"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".*

Având în vedere natura și specificul activității desfășurate de contestator, cantitățile rezonabile de carburanți justificate de acestea ca fiind utilizate în interesul direct al activității și în mod implicit în scopul realizării venitului (consumul de carburanți se rezumă la o medie de 5 litri pe zi), precum și faptul că cele constatate de organele de control se bazează pe afirmații care nu sunt susținute de probele dosarului, apreciem ca întemeiată cererea petentului.

Concluzionând, pe baza celor arătate mai sus, centralizatoarelor privind consumul de combustibil prezentate sunt documente justificative legale care probează consumul carburanților în scopul realizării veniturilor impozabile și pot fi înregistrate în contabilitatea în partidă simplă a petentei.

Pentru considerentele de mai sus, în temeiul art. 216 alin. (1) din Codul de procedură fiscală -republicat, se

DECIDE:

Admiterea ca întemeiată a contestației formulată de CMI dr. C S L, cu sediul în loc. B, pentru suma de S1 lei, reprezentând impozit pe veniturile din activități independente în sumă de S2 lei și obligații fiscale accesorii în sumă de S3 lei, și pe cale de consecință, anularea măsurilor dispuse prin Decizia de impunere nr. .../2008 emisă de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice a municipiului Bistrița.

Prezenta poate fi atacată în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Județean B-N, Secția de contencios administrativ.

Director executiv,