

D E C I Z I A nr. 61/31.072011
privind soluționarea contestației formulate de
C.T.D. „C. D.” V.
înregistrată la D.G.F.P. V. sub nr. --/16.06.2011

Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V. prin Compartimentul Soluționare Contestații a fost sesizată de către Activitatea de Inspecție Fiscală -Serviciul Inspecție Fiscală persoane fizice prin adresa nr. ../21.06.2011, înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V. sub nr. ../27.06.2011, cu privire la contestația formulată de C.T.D. “C.D.”, cu sediul social în municipiul V., str. Gh. D. nr. . județul V., CIF: .. (CNP: ..).

Obiectul contestației nr. ../16.06.2011, înregistrată la D.G.F.P V.sub nr. ../16.06.2011 și la Activitatea de Inspecție Fiscală sub nr. ../17.06.2011 îl constituie **obligățiile fiscale în sumă de .. lei** reprezentând:

- **impozit pe venit în sumă de .. lei;**

- **majorări și penalități de întârziere-impozit pe venit în sumă totală de .. lei**, stabilite prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .. din data de 26.05.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ../26.05.2011.

Cu adresa nr. ../21.06.2011 înregistrată la Direcția generală a finanțelor publice a județului V. sub nr. ../27.06.2011, Activitatea de inspecție fiscală V. a transmis dosarul contestației împreună cu Referatul cu propuneri de soluționare nr. ../21.06.2011. semnat de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, prin care se precizează că împotriva contestatoarei nu s-a formulat plângere penală.

Constatând că, în speță, sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205 alin. (1), art. 207 (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Direcția Generală a Finanțelor Publice a județului V. este competentă să soluționeze contestația formulată de C.T.D. “C.D.”.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

I. Doamna “D.C.”, titulara C.T.D. “C.D.”, prin contestația formulată arată că:

Inspecția fiscală a mărit în mod nejustificat volumul veniturilor din anul 2005 și 2009 **cu suma de .. lei, respectiv . lei** făcând estimarea veniturilor în baza articolului 11 pct. 1 și 2 din Legea 571/2003 și pct. 8 din H.G. 1840/2004 care se referă la metoda marjei nete și arătând că au fost încălcate prevederile art. 48 pct. 1 și 4 neluând în calcul prevederile articolului 48 din Legea 571/2003 pct. 2 litera a) unde se precizează că *venitul brut constă în sumele încasate și echivalentul în lei a veniturilor în natură.*

• Art.11 pct. 1 și 2 din lege se referă la tranzacții făcute între persoane afiliate unde la stabilirea prețului se ia în calcul prețul pieței.

• Cabinetul dentar verificat care a depus declarații fiscale la timp și și-a achitat obligațiile fiscale nu se află în situația prevăzută de art. 63 din H.G. 1050/2004 care

prevede că estimarea bazei de impozitare se face în următoarele condiții:

- a) când nu se depune declarația de impunere;
- b) când contribuabilul nu colaborează cu organul de inspecție, obstrucționează sau refuză acțiunea inspecției;
- c) nu conduce evidența contabilă sau fiscală.

Ori, la control:

- nu s-au constatat documente neînregistrate în evidența contabilă care să influențeze baza de impunere;

- au fost prezentate toate documentele cerute pentru control;

- din corespondența organului fiscal cu principalii furnizori de materiale specifice nu s-au constatat facturi neînregistrate;

- organul de inspecție fiscală nu ia în calcul prevederile pct. 38 din art. 48 al normelor metodologice de aplicare a Legii 571/2003 cu modificările la zi;

- documentele solicitate la control neconsemnate în legislația în vigoare pentru evidența în partidă simplă nu pot și nu au cum să mărească veniturile cel mult influențează volumul cheltuielilor în plus sau în minus;

- se pleacă de la consumuri(cheltuieli) și se ajunge la estimarea veniturilor însă corect ar fi fost să se spună că la venitul înregistrat pe bază de chitanțe și facturi volumul cheltuielilor era mai mic, lucru ce contravine pct. 38 din art. 48 a Legii 571/2003.

- nu s-a avut în vedere faptul că aportul propriu nu se ia în calcul ca venit brut și poate fi folosit la aprovizionarea cu materii prime, materiale și obiecte de inventar care în conformitate cu pct. 38 din articolul 48 a Legii 571/2003, măresc volumul cheltuielilor;

- în anul 2006 din volumul cheltuielilor s-a scăzut suma de .. lei cheltuieli de protocol, însă nu s-a calculat conform art. 48 pct. 5 litera b) cheltuieli deductibile limitat la 2% din valoarea veniturilor.

- în anul 2008 nu s-a luat în calcul la cheltuieli suma de .. lei cheltuieli cazare conform facturii 3./2008 și bon fiscal ../09.05.2008.

- în anul 2009 nu s-a luat în calcul suma de .. lei conform facturii .. din data de 01.05.2009 și bonul fiscal nr../01.05.2009.

-sumele de mai sus reprezintă cheltuieli cu cazarea la cursuri de perfecționare organizate de Asociația Națională a Tehnicienilor Dentari din România conform ordinului de deplasare nr. --/06.05.2008 și nr. --/28.04.2009 anexate în xero-copie.

- la calculul bazei de impozitare pentru anul 2007 nu s-au luat în calcul suma de -- lei reprezentând contravaloarea facturii --/28.02.2007 și chitanța -- din 28.02.2007 reprezentând cheltuieli materiale pentru C.T.D. "C.D." având ca delegat pe C- C., CNP .. soțul doamnei "C.D." (care este administratorul unei societăți comerciale care desfășoară activități de tehnică dentară) fiind trecut din greșeală și la cumpărător; factura a fost înregistrată în evidența contabilă în partidă simplă. Valoare materialelor cumpărate cu această factură în sumă de .. lei au concurat la realizarea unor venituri în valoare de .. lei pe anul 2007.

- în raportul inspecției fiscale la pagina 2 se menționează că la data de

01.02.2011 a efectuat un control inopinat la punctul de lucru din Policlinica Vaslui, unde s-a constatat existența bonurilor de comandă pentru lucrările găsite în lucru pentru care s-a întocmit procesul verbal.

- Cheltuielile au fost diminuate cu contravaloarea mijloacelor fixe procurate și a căror valoare s-a înregistrat ca cheltuială la aprovizionare fără a se avea în vedere prevederile art. 24 din Codul fiscal.

Totodată contestatoarea mai arată că:

Inspecția fiscală s-a efectuat începând cu data de 01.02.2011 până pe data 26.05.2011, perioadă în care toate documentele au fost în posesia organului fiscal fără întrerupere.

Pe data de 16.05.2011 inspectorul fiscal s-a prezentat la cabinet cu două adrese, una datată 16.02.2011 și una 16.05.2011 spunând că datorită unor lucrări de birou controlul a fost suspendat.

În perioada efectuării controlului C.T.D. "C.D." nu a efectuat lucrări neînregistrând venituri deoarece toate documentele inclusiv cele în alb au fost la organul fiscal încălcându-se prevederile articolului 105 pct. 2 și art. 227 din Codul de procedură fiscală cu normele metodologice de aplicare unde se menționează: "*inspecția va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea contribuabilului*", iar art 227 la pct. 2: "*statul și unitatea administrativ teritorială răspund patrimonial pentru prejudiciul cauzat contribuabililor de funcționarii publici în cadrul organizațiilor fiscale în executarea atribuțiilor de serviciu*", iar la art. 104 pct. 1 Cod procedură fiscală se menționează: "*controlul nu va dura mai mult de 3 luni*".

Inactivitatea din perioada supusă controlului (01.02.2011-26.05.2011) din lipsă de documente reprezintă pagubă pentru unitate și la un eventual control se vor estima valori arbitrare deoarece în această perioadă unitatea a înregistrat cheltuieli (chirie, gaz, energie electrică, cota de impozit pe venit a trimestrului I 2011) sume pentru care înțelege să se constituie parte civilă.

Controlul s-a efectuat asupra activității desfășurate în perioada 10.03.2005 - 31.12.2009 deși art. 91 pct. 1 din Codul de procedură fiscală arată că *dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani*, iar art. 23 pct. 1 din Codul de procedură fiscală și normele metodologice de aplicare: "*dreptul de creanță fiscală și obligații fiscale corelative se nasc în momentul în care potrivit legii se constituie baza de impunere care le generează*", la art. 97 pct. 4 din Codul de procedură fiscală se menționează "*când evidența contabilă și fiscală sunt incorecte și incomplete se utilizează metoda de reconstituire a veniturilor și cheltuielilor, se face estimarea valorii*" și la art. 98 pct. 1 Cod procedură fiscală se menționează că "*inspecția fiscală se efectuează în cadrul termenului de prescripție a dreptului de a stabili obligații fiscale*" (5 ani în urmă).

Organul de inspecție fiscală putea aplica prevederile art. 49, 55 și 57 din Codul de procedură fiscală privind mijloacele de probă (expertiza). Nerespectarea acestor prevederi au dus la stresarea continuă a titularul C.T.D. "C.D." și a produs prejudicii unitatii.

În susținerea contestației doamna "C.D." anexează în xero-copie:

- ordinele de deplasare nr. ../06.05.2008 și nr../28.04. 2009;
- factura nr. ../08.05.2008;
- bon fiscal ../09.05.2008;
- factura nr.../01.05.2009;
- bon fiscal ../01.05.2009;
- factura ../28.02.2007 și chitanța ../28.03.2007.

Față de situația prezentată mai sus C.T.D. "C.D." contestă suma de .. lei reprezentând impozit pe venit cu majorări în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei, deși prin tabelul de la pagina 5 și situația centralizatoare de la pagina 6 din contestație redă „situația constatată în urma controlului prin diminuarea veniturilor cu sumele estimate și corectarea cheltuielilor așa cum s-a arătat anterior” din care rezultă că își însușește impozitul pe venit calculat în plus în sumă de .. lei, majorările aferente în sumă de .. lei și penalitățile de întârziere în sumă de .. lei.

II. Din actele administrativ fiscale contestate, rezultă următoarele :

- C.T.D. "C.D." funcționează în municipiul V., str. M. K. nr. ..., jud. V.;
- Agentul economic a fost înștiințat în legătură cu inspecția fiscală prin Avizul de inspecție fiscală nr. ../26.01.2011, confirmat prin semnătură de primire în aceeași zi.

- Perioada supusă inspecției fiscale la impozitul pe venit:1.01.2005-31.12.2009;

- Perioada efectuării inspecției fiscale:01.02.2011-16.02.2011 și 16.05.2011-26.05.2011;

- Comunicarea suspendării inspecției fiscale: ../16.02.2011;

- Comunicarea reluării inspecției fiscale: ../16.05.2011;

Referitor la impozitul pe venit prin R.I.F.nr. ../26.05.2011 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../26.05.2011 s-au stabilit obligațiile suplimentare de plată în sumă de sumă de .. lei din care impozit pe venit în sumă de .. lei și majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit în sumă totală de .. lei , astfel:

- Pentru anul 2005:

Conform declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente depusă la AFP V. sub nr. ../15.05.2006, agentul economic a decaflat un venit net de -... lei(pierdere netă).

Diferența de venit net în sumă de .. lei, stabilită suplimentar de echipa de inspecție fiscală, a rezultat din nedeclararea în totalitate a veniturilor brute (încasări) în sumă de .. lei și din cheltuieli nedeductibile în sumă de .. lei din care suma de .. lei c/val diferență cheltuieli cu amortizarea mijloacelor fixe și suma de .. lei, diferența între cheltuielile declarate deductibile în D200 și cheltuielile înregistrate în documentele contabile. Totodată s-au calculat cheltuieli cu amortizarea în sumă de .. lei.

Diferența în sumă de .. lei, la venituri a fost stabilită de inspecția fiscală prin estimarea veniturilor aplicând metoda marjei nete art 11(1) și 11(2) Codul Fiscal

(Legea 571/2003 cu modificări) și pct. 8. metoda marjei nete din normele metodologice aprobate prin HG 1840/2004 cu modificări și completări.

Necesitatea estimării veniturilor realizate pentru anul 2005 și anul 2009 a fost determinată de deficiențele și neconcordanțele constatate în determinarea bazei impozabile de către contribuabil, de exemplu:

- înregistrarea materialelor dentare pe cheltuieli deductibile se efectua în totalitate la data achiziției acestora, fără a se ține seama de materialele neconsumate la începutul și sfârșitul fiecărui exercițiu fiscal;

- în anii 2006, 2007 și 2008 ponderea cheltuielilor cu materiale dentare în total venituri este de 45%, iar în anii 2005 și 2009 de 76%, respectiv 91% ;

- agentul economic verificat nu a întocmit documente justificative pe fiecare client/lucrare, pentru lucrările primite pentru a fi executate și consumurile de materiale pe fiecare lucrare, conform prevederilor legale

- organul de inspecție fiscală, prin Dispoziția de măsuri nr. ../16.02.2011, înmânată doamnei "C.D." în ziua de 16.02.2011 a dispus ca până la data de 22.02.2011 C.T.D. "C.D." să remedieze deficiențele și neconcordanțele în determinarea bazei impozabile consemnate în Procesul verbal nr. ../16.02.2011 și să întocmească situații privind consumurile de materiale dentare utilizate pentru realizarea veniturilor declarate. C.T.D. "C.D." nu a îndeplinit această dispoziție nici până la data de 26.05.2011,

- agentul economic a mai fost verificat în anul 2006, când s-au constatat aceleași deficiențe și s-a întocmit procesul-verbal de control inopinat nr. ../23.10.2006 și procesul verbal de contravenție nr. ../23.10.2006 în care s-a menționat faptul că agentul economic nu deține documente justificative pentru lucrările primite pentru a fi executate, executate efectiv și consumurile de materiale pe fiecare lucrare.

- pentru anul 2005, la 31.12.2005 nu are întocmit și nu prezintă stocul de materiale sau orice altă situație edificatoare;

- nu a prezentat Certificate de garanție pentru lucrările executate;

- nu a prezentat situații cu reparațiile fără plata executate în cazul unor deficiente constatate de către pacienți sau cabinetele stomatologice pe care susține petenta că le-a efectuat;

- contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale.

Pentru a estima veniturile realizate de cabinetul de tehnică dentară verificat organul de inspecție fiscală a analizat datele și informațiile atât din evidența contabilă a C.T.D. "C.D." cât ale altor agenți economici care desfășoară activități și aplicând art 11(1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificări și pct. 8. Metoda marjei nete din normele metodologice de aplicare a Legii 571/2003 aprobate prin HG 1840/2004 cu modificări și completări, la C.T.D. "C.D." pe baza datelor și a informațiilor din contabilitatea proprie a C.T.D. "C.D.", pentru anii 2005 și 2009, a stabilit că la 1 leu materie primă consumată se adaugă manopera de 1,22 lei rezultând prețul final al lucrării de .. lei, altfel spus, în prețurile de vânzare a unei lucrări 45% reprezintă materialele de tehnică dentară și 55 % manoperă, ceea ce a condus la stabilirea diferenței suplimentare de venit brut impozabil în sumă de .. lei aferent anului 2005 **(2005: cheltuiala deductibilă cu materiale consumate .. lei (45%) și**

venituri brute 13.209 lei, manopera fiind de 7.265 lei (55%).

La cheltuieli, pentru anul 2005, organul de inspecție fiscală a stabilit diferența față de declarația D 200 în sumă de .. lei.

Această diferență a rezultat din:

- .. lei - cheltuieli deductibile calculate de inspecție, conform art. 24(11) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal coroborat cu prevederile art. 24(2) lit. b) și lit. c) și art. 48(4) lit. c) din același act normativ și pct. 43 lit. a, b și c, pct 44 lit. b), lit. G.(pct.49) reprezintă amortizarea mijlocului fix –M. S. 2T achiziționat în luna martie 2005. Pentru acest mijloc fix s-a calculat amortizare liniară pentru 8 ani, durata de amortizare conform Legii amortizării nr.15/1994 și a catalogului privind clasificarea și duratele normate de funcționare a mijloacelor fixe este de 8 ani-12 ani, calculul amortizării s-a efectuat începând cu data de 01.04.2005.

Cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de .. lei sunt:

- .. lei - reprezintă cheltuieli mijloc fix M. S. 2T procurat în anul 2005 la o valoare de . lei conform facturii fiscale nr.../503.2005 emisă de SC T. P. S.R.L. T.

- . lei - reprezintă diferența între cheltuielile declarate deductibile în D200 și cheltuielile înregistrate în baza documentelor contabile, organul fiscal neidentificând în toată evidența prezentată documente (chitanțe ,bonuri fiscale sau facturi fiscale) care să justifice aceste cheltuieli declarate deductibile, cabinetul încălcând prevederile art. 48 alin (4) lit.a) din Legea nr. 571/2003 și pct. 13,14 și 15 din OMFP nr. 1040/2004.

- pentru anul 2006

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de venit net în sumă de ..lei, provenind din cheltuieli nedeductibile astfel:

- *suma de .. lei*, reprezintă contravaloarea facturii fiscale nr. .. din 23.07.2006 emisă de B.R. S.R.L. pe care este înscris codul fiscal al C.T.D. C.D .., acesta fiind radiat din anul 2005, la rubrica "Denumirea produsului sau a serviciilor" este înscris „Produse conform B.F.", dar lipsește de bonul fiscal și a fost înregistrată în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți la rubrica "plăți" cu explicația „protocol".

- *suma de .. lei* reprezintă c/v facturii nr. ../06.03.2006 emisă de SC T. P. S.R.L. T. pe care este înscris codul fiscal .., acesta fiind radiat din anul 2005, sumele sunt trecute în ROL(lei vechi)prezintă modificări (adaugiri cu corector) la sume, astfel ca sumele să se transforme din .. ROL în .. RON, sumă care a fost înregistrată în Registrul Jurnal Încasări si Plăți cu explicația „materiale dentare". Totodată și chitanța TM ALD nr. .. emisă în 06.03.2006 prezintă modificări la an 2006, posibil ca anul sa fie 2005. Chitanța este în suma de .. lei(în anul 2006, în luna martie nu se mai permitea emiterea chitanțelor în ROL (lei vechi).

- *suma de .. lei* reprezintă c/v facturii nr. ../06.03.2006 emisă de S.C. T. P. S.R.L. T., pe care nu este menționat codul fiscal al Cumpărătorului. În factura sumele sunt trecute în ROL(lei vechi) prezintă modificări (adaugiri, ștergeri cu corector) la sume, astfel ca sumele să se transforme din .. ROL în .. RON sumă care a fost înregistrată în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți ca materiale dentare. Posibil ca factura să fie emisă înainte de 01.01.2006. Totodată și chitanța TM ALD nr. .. emisă în 06.03.2006 prezintă modificări vizibile la an 2006 posibil ca anul sa fie 2005 iar la

sumă,. Chitanța este în sumă de .. rol, cu pasta corectoare si pix negru s-a modificat în ..

- *suma de .. lei* reprezintă diferența între cheltuielile declarate deductibile în D200 și cele înregistrate în documentele contabile. Organul fiscal nu a identificat în toată evidența prezentată documente (chitanțe, bonuri fiscale sau facturi fiscale)care să justifice aceste cheltuieli deductibile însumă de .. lei.

În anul 2006, conform declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente depuse la AFP V. cu nr. ../15.05.2007, agentul economic a declarat un venit net în sumă de .. lei iar conform Registrul Jurnal de Încasări și Plăți rezulta încasări = .. lei, plăți = .. lei, venit net = .. lei.

Prevederile legale încălcate: Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art 48 (4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, OMF 1040/2004. lit B pct. 13,14, 15 și 19.

- pentru anul 2007:

Conform declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente depuse la AFP V. cu nr. ../15.05.2008, agentul economic a declarat un venit net în sumă de .. lei. (Conform Registrului Jurnal de Încasări și Plăți rezultă încasări .. lei, Plati = .. lei, VN=.. lei).

Diferența de venit net anual stabilită suplimentar de organele de inspectie fiscală în sumă de .. lei, a rezultat din nedeclararea în totalitate a veniturilor brute (încasări .. lei) și de la cheltuieli nedeductibile din punct de vedere fiscal în sumă de .. lei, astfel:

- suma de .. lei reprezintă eroare adiție la rubrica „Încasări” din Registrul Jurnal de Incasări și Plăți, stabilită conform art. 48 alin. (2) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare.

Cheltuielile neadmise la deducere în sumă de .. lei se compun din suma de .. lei (.. lei materiale dentare procurate pe alt nume decât C.T.D. “C.D.”+.. lei diferență trusă C.+.. lei mijloc fix S. S.), cheltuieli nedeductibile și suma de .. lei cheltuieli deductibile calculate de inspecția fiscală din care suma de .. lei, amortizare mijloace fixe determinate în conformitate cu prevederile art. 24(11) din Legea nr. 571/2003 + ..lei eroare adiție - art. 48 alin. (2) Cod fiscal.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuieli cu materiale dentare aferente facturii nr. ../28.02.2007 și chitanței nr. ../28.02.2007 emise de S.C. D. S. I. S.R.L. pe numele PF C. C.L CNP .., agentul economic încălcând prevederile art. 48(4) din Legea 571/2003 și OMFP nr. 1040/2004, pct. 13,14 și 15.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuiela nedeductibilă cu achiziționarea, în anul 2007 mijlocului fix S. S., pentru care inspecția fiscală a calculat și dedus cheltuielile cu amortizarea.

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuiela deductibilă cu trusa ceramice care conține materiale și alte produse necesare lucrărilor de tennică dentară achiziționată în anul 2007 cu factura fiscală ../11.07.2007, în valoare ..lei pe care contribuabilul a înregistrat-o și declarat-o deductibilă, integral în anul 2007 deși bunul se încadrează în categoria mijloacelor fixe conform art. 24 alin. 1 și 2 din Legea 571/2003. Întrucât

contribuabilul nu a prezentat o situație din care să rezulte consumul real, efectiv din aceasta trusă, echipa de inspecție fiscală a estimat/a considerat cheltuială deductibilă în anul 2007 suma de .. lei iar în anul 2008 suma de .. lei, aplicând prevederi legale: art. 48(1) 48(4) lit a) din Legea 571/2003 cu modificări și completari ulterioare, OMF 1040 lit B, lit F, lit G pct. 52, OG 92/2003R, art. 79, art. 67(1) și punctele 65.1 și 65.2 din HG 1050/2004 cu modificări și completări ulterioare, art. 94 alin (1 și 2) lit. a) și lit. b), alin. (3) lit. a)-i), din OG 92/2003 R și pct. 91.4 din H.G. nr 1050/2004 cu modificări și completari ulterioare, art.105(1) din OG 92/2003 R pct. 102.4 lit a) și lit. b) din H. G 1050/2004 cu modificări și completari ulterioare.

- pentru anul 2008:

Agentul economic a declarat un venit net în sumă .. lei (Venit brut= .. lei și Cheltuieli =.. lei). Confom Registrului Jurnal de Încasări și Plati, la control s-au constatat încasări în sumă de .. lei și plăți în sumă de .. lei, prin urmare venitul net în anul 2008= .. lei.

Față de venitul net declarat, organul de inspecție fiscală a stabilit, diferența suplimentară în sumă de .. lei compusă din cheltuieli nedeductibile fiscal în sumă de .. lei și cheltuieli deductibile calculate de inspecția fiscală în sumă de .. lei, astfel:

- *suma de .. lei* reprezintă cheltuielile deductibile cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de .. lei și cheltuieli deductibile cu trusa ceramice .. lei care a fost achiziționată în 2007 și fost exclusă de la deducere în 2007, organul de inspecție fiscală făcând aplicarea art 48 alin.(1), alin. (4) lit.a. din Legea 571/2003 cu modificări și completari ulterioare, OMF 1040 lit B, lit F, lit G pct. 52, OG 92/2003R, art. 79, art. 67(1) și pct. 65.1 și pct. 65.2 din HG 1050/2004 cu modificări și completări ulterioare, art. 94 alin (1 și 2) lit. a) și lit. b), alin. (3) lit. a)-i), din OG 92/2003 R și pct. 91.4 din H.G. nr. 1050/2004 cu modificări și completari ulterioare, art.105(1) din OG 92/2003 Codul de procedură fiscală și OMFP nr. 1040/2004 pct. 13,14, 15 și 37.

- *suma de .. lei* - reprezintă cheltuieli nedeductibile cu achiziționarea mijlocului fix M. V. procurat în anul 2008 cu factura fiscală nr.0../10.05.2008. emisă de SC T. P. S.R.L.T. C.T.D.pentru care inspecția fiscală a calculat amortizare conform prevederilor art. 48(7) i) al Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și a H.G. nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe.

- **suma de .. lei** reprezintă cheltulală nedeductibilă cu c/v gaz care depășește cota de 10% din consumul total facturat pentru toți consumatorii care au contor comun.

- *suma de .. lei* reprezintă contravaloare factură 0../09.05.2008 emisă de SC B.A SA S. pentru servicii de cazare hotel S. în valoare de .. lei achitat cu bon fiscal eliberat de D. H. S. considerate nedeductibile la control. Pe factura fiscală nu este menționată perioada cazării (numărul de zile), numărul de persoane, serviciile prestate, C.T.D. "C.D." nu a anexat la dosarul de cheltuieli pentru anul 2008 aferent acestei facturi vreun document prin care să justifice necesitatea efectuării acestor cheltuieli în scopul desfășurării activității, C.T.D, nu are ordinul de deplasare/ordin de serviciu pe numele doamnei "C.D." sau un alt document din care să rezulte că a participat la întruniri cu caracter profesional, seminar de pregătire, conferințe, grup de

lucru, schimb de experiență pe teme medicale, prezentare de aparatură stomatologică și/sau materiale dentare sau dacă a fost la instruire pe teme medicale, documente privind programul de instruire, invitație, diploma de participare etc.

- *suma de .. lei* - reprezintă diferența între cheltuielile declarate deductibile prin D200 și cheltuielile înregistrate în documentele contabile- suma de .. lei și eroare de aditie, corecturi în registru, lipsă documente. Organul de inspecție fiscală nu a identificat în toata eviidența documente (chitanțe, bonuri fiscale sau facturi fiscale)care sa justifice declararea cheltuielilor în sumă de .. ca fiind deductibile fiscal.

Prevederile legale aplicate: Legea 571/2003, cu modificările și completările ulterioare, art 48 (4), OMF 1040/2004 pct.13,14 și15.

- pentru anul 2009:

Conform declarației anuale de venit privind veniturile din activități independente depusela AFP Vaslui cu nr. ../02.06.2010, agentul economic a declarat un venit net în sumă de - .. lei(VB=.. lei; CH= .. lei). Conform Registrului Jurnal de Încasări si Plăți au rezultat: Încasări = .. le și , Plăți = .. lei iar venitul net =.. lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență de venit net impozabil în sumă de .. lei rezultată din:

- venituri suplimentare în sumă de .. lei pe care organul de inspcție fiscală le-a stabilit suplimentar prin estimarea veniturilor. Pentru anul 2009 ponderea cheltuielilor cu materiale dentareîn total venituri era de 91% mult mai mare decât în anii 2006, 2007 și 2008 când a fost de 45% în total încasări. Motivele, baza legală și modul de estimare a veniturilor realizate în anul 2009 a fost aceleași cu cele prezentate pentru anul 2005.

- la cheltuieli, organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară în sumă de .. lei care se compune din:

- cheltuielile în sumă de .. lei reprezentând c/val cazare 2 zile la H. S. conform facturii fiscale nr. 0../01.05.2009 emisă de S.C. P. SA și achitată cu bonul fiscal nr. ../01.05.7009, înregistrată ca cheltuială deductibilă în condițiile în care a prezentat nici un document jutificativ din care să rezulte scopul acestei cazări în interesul C.T.D nu pot fi considerate deductibile.

- suma de .. lei care reprezintă amortizarea mijloacelor fixe calculată de inspecția fiscală.

Pentru perioada verificată organul de inspecție fiscală a calculat în sarcina C.T.D. "C.D." și obligații accesorii de plată constând în majorări și penalități de întârziere în sumă totală de .. lei în baza prevederilor Titlului III-Cap.III art.119,120 și 120¹ cu modificări și completari ulterioare(pct.10 din OUG 39/2010 care modifică O.G. 92/2003/R până la data de23.05.2011.

III. Luând în considerare constatările organului de inspecție fiscală, motivele prezentate de contestatoare, documentele existente la dosarul cauzei precum și actele normative în vigoare în perioada verificată, invocate de părți se rețin următoarele:

C. D. -tehnician dentar are Certificatul de înregistrare a Cabinetului de liberă practică pentru activități conexe actului medical, tehnică dentară , cu sediul în V., str. M. K., nr... înregistrat în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale partea a 3-a sub

numărul de identificare .. din data de 20.06.2001, activități autorizate : tehnică dentară.

Autonzația de liberă practică nr. .. emisă de Ministerul Sănătății și cu numărul de înregistrare .. din data de 10.03.2005 o autorizează pe doamna C. N. D. -tebnician dentar, domiciliată în . strada Gh. D. nr..., să practice profesiunea de Tehnician dentar în unități autorizate, în conformitate cu OUG 83/2000. Legea 598/2001 și Legea 176/2000.

Reprezentantul C.T.D.-C.D. CNP-....

C. N D. - Cabinet de tehnică dentară are eliberat de la MFP Certificatul de înregistrare serila A nr. 0.. , are CIF .. din 01.01.2007, domiciliul fiscal în strada M.K..

Pentru desfășurarea activității are încheiat Contract de Concesiune în data de 27.12.2004 cu Consiliul Județean V. pe durata de 15 ani pentru un spațiu situat în V., str. M K. nr. . (Policlinica V.).

Obiectul de activitate conform autorizației- "Tehnică dentară"-Cod CAEN-..

Activitatea se desfășoară în Vaslui str. M. K. nr.. ,jud V..

Perioada verificată : 01.01. 2005-31.12.2009.

Referitor la critica adusă de contestatoare conform căreia organul de inspecție fiscală a încălcat prevederile art. 91 (1) din O.G., nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală în sensul că a stabilit obligații suplimentare de plată pentru o perioadă precisă în conformitate cu prevederile art. 213 alin. (5) din O.G. nr. 92/2003, republicată care precizează "(5) Organul de soluționare competent se va pronunța mai întâi asupra excepțiilor de procedură și asupra celor de fond, iar când se constată că acestea sunt întemeiate, nu se va mai proceda la analiza pe fond a cauzei", organul de soluționare se va pronunța mai întâi asupra acestui capăt de cerere. iar în conformitate cu pct. 9.5 din OMFP nr. 2137/2011 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală „9.5. Excepțiile de fond în procedura de soluționare a contestațiilor pot fi următoarele: excepția lipsei de interes, excepția lipsei de calitate procesuală, prescripția, puterea de lucru judecat și excepția reverificării pentru aceeași perioadă și pentru aceleași obligații fiscale”.

Se reține că prin actele administrativ fiscale contestate organul de inspecție fiscală din cadrul Activității de inspecție fiscală V.a supus verificării fiscale inițiate prin Avizul de inspecție fiscală nr. ./26.01.2011, confirmat cu semnătura de primire în data de 26.01.2011, activitatea C.T.D "C.D." din perioada în perioada 01.01.2005-31.12.2009. Inspecția fiscală s-a desfășurat efectiv în perioada 01.02.2011-16.02.2011 și 16.05.2011-26.05.2011.

În drept se fac aplicabile art. 91 alin. (1) și alin. (2) din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

„ART. 91 (1) Dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani, cu excepția cazului în care legea dispune altfel.

(2) Termenul de prescripție a dreptului prevăzut la alin. (1) începe să curgă

de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală potrivit **art. 23**, dacă legea nu dispune altfel”.

Așadar, dreptul organului fiscal de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 5 ani. Termenul de prescripție începe să curgă de la data de 1 ianuarie a anului următor celui în care s-a născut creanța fiscală.

Creanța fiscală a C.T.D. “C.D.” aferentă primului an supus inspecției fiscale, în speță anul 2005 a luat naștere la data de 15.05.2006 adică la data depunerii de către contestatoare a declarației D200 la AFP vaslui sub nr. ... Termenul de prescripție în acest caz începe să curgă începând de la data de 01.01.2007 și se sfârșește la data de 31.12.2011 când se împlinesc cei 5 ani.

Prin urmare în soluționarea contestației nu poate fi reținută excepția de fond ridicată de contestatoare motiv pentru care în cele ce urmează vom proceda la analiza pe fond a contestației.

III. 2. Referitor la obligațiile suplimentare de plată în sumă de .. lei reprezentând **impozit pe venit în sumă de .. lei și majorări și penalități de întârziere-impozit pe venit în sumă totală de .. lei**, stabilite prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .. din data de 26.05.2011.

Cauza supusă soluționării D.G.F.P V. prin Compartimentul Soluționare Contestații este să se pronunțe dacă în mod corect și, legal, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina C.T.D. “C.D.” obligațiile suplimentare de plată în sumă de .. lei, reprezentând impozit pe venit în sumă de .. lei și majorări și penalități de întârziere în sumă de .. lei.

În fapt, prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ../26.05.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ../26.05.2011, organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară de plată în sumă de .. lei cu titlul de impozit pe venit precum și majorările și penalitățile de întârziere aferente în sumă de .. lei pe care C.T.D. “C.D.” le contestă în totalitate.

Pentru perioada verificată organul de inspecție fiscală a stabilit diferența suplimentară cu titlul de impozit pe venit în sumă de .. lei, astfel:

An	Venit net			Diferențe control		Impozit		
	declarat	control	diferență	Venit brut	Cheltuieli deductibile	Stabilit prin decizia de impunere anuală	control	diferență
2005	0	.	.
2006
2007
2008
2009	0	.	.

total
-------	---	---	---	---	---	---	---	---

Așadar organul de inspecție fiscală a stabilit o diferență suplimentară de bază impozabilă la impozitul pe venit în sumă de . lei din care diferențe suplimentare la venitul brut în sumă de . lei și la cheltuieli deductibile în sumă de . lei ceea ce a condus la stabilirea impozitului pe venit suplimentar de plată în sumă de . lei

Diferența suplimentară în sumă .. lei la venituri reprezintă:

- venituri nedeclarate în sumă de .. lei;
- venituri estimate la control în sumă de .. lei.

Diferența suplimentară în sumă de .. lei la cheltuieli se compune din.

a) cheltuieli neadmise la deducere în sumă de .. lei din care:

- 1) - cheltuieli cu achiziții de mijloace fixe în sumă de .. lei;
- 2) - cheltuieli fără documente legale în sumă de .. lei.

2.1 - cheltuieli înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți fără documente în sumă de .. lei

2.2 - cheltuieli cu deplasarea (cazare) pentru care agentul economic nu a justificat necesitatea efectuării lor în interesul afacerii în sumă de .. lei;

2.3 - cheltuieli înregistrate în evidența contabilă în baza unor documente ce nu întrunesc calitatea de document justificativ în sumă de .. lei

2.3.1- cheltuieli înregistrate pe documente aparținând altor persoane în sumă de .. lei(suma de .. lei pe numele d-lui PF C. C.+ 2.. lei cota parte de cheltuieli privind gazul metan consumat de celelalte laboratoare conectate la același contor);

2.3.2 - facturi de pe care nu se poate stabili cuantumul cheltuielilor sau data emiterii prezentând ștersături și modificări, în sumă de .. lei(.. lei+.. lei)

2.3.3 facturi în baza cărora nu se pot stabili produsele achiziționate în sumă de .. lei

b) cheltuieli deductibile stabilite la control - amortizare mijloace fixe în sumă de .. lei.

Prin contestația formulată C.T.D. "C.D." contestă în totalitate impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată în sumă de .. lei deși prin contestație arată că nu este de acord cu:

- faptul că organul de inspecție fiscală a mărit nejustificat volumul veniturilor din anul 2005 și 2009 cu suma de .. lei și respectiv .. lei în baza art. 11 pct. 1 și 2 din Legea nr. 571/2003 și pct. 8 din H.G. nr. 1840/2004 și nu s-a luat în seamă art. 48 pct. 2 din lege că nu se pot aplica aceste prevederi legale deoarece cabinetul a depus la organul fiscal declarațiile fiscale și și-a achitat la timp datoriile și nici nu s-au descoperit documente neînregistrate în evidența contabilă iar la control a prezentat toate documentele solicitate;

- în ceea ce privește cheltuielile nedeductibile la control C.T.D. "C.D." susține că:

- a) în anul 2006, organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibile cheltuielile în sumă de .. lei care reprezintă cheltuieli de protocol fără a calcula procentul de 2% din valoarea veniturilor, conform art. 48 alin. 5 Cod fiscal;

- b) în anul 2008 și în anul 2009 au fost considerate nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de .. lei (. lei+ . lei) reprezentând cheltuieli cu cazarea la cursuri

de perfecționare organizate de asociația națională a tehnicienilor dentari din România conform ordinelor de deplasare anexate la contestație.

c) în mod eronat nu s-au luat în calcul la determinarea venitului net aferent anului 2007 cheltuielile înregistrate în evidența contabilă cu factura fiscală nr. ..din data de 28.02.2007 achitată cu chitanța nr. ../28.02.2007 reprezentând materiale dentare pentru C.T.D. C. D. avându-l ca delegat pe dl C. C. CNP . soțul doamnei "C.D.", trecut din greșeală și la cumpărător;

Față de cele expuse mai sus se reține că pentru perioada 01.01.2005 -31.12.2009 organul de inspecție fiscală a majorat baza de impunere cu veniturile stabilite prin estimare în sumă de .. lei, respectiv suma de .. lei aferent anului 2005 și suma de .. lei aferent anului 2009 iar doamna "C.D.", prin contestația formulată menționează că nu este de acord cu estimarea veniturilor în sumă de .. lei din care pentru anul 2005 în sumă de .. lei iar pentru anul 2009 în sumă de .. lei.

1. În ceea ce privește veniturile brute suplimentare în sumă de .. lei stabilite de inspecția fiscală prin estimare din care aferent anului 2005 în sumă de .. lei și anului 2009 în sumă de .. lei .

Prin contestația formulată doamna C. D. consideră că a mărit nejustificat volumul veniturilor din anul 2005 și 2009 cu .. lei, respectiv .. lei, așadar pentru anul 2005 contestă mai mult cu .. lei iar pentru anul 2009 mai puțin cu suma de .. lei, deși înțelege să contes în totalitate diferența suplimentară la impozitul pe venit în sumă de .. lei stabilită prin decizia de impunere nr- ../26.05.2011.

1.a. Referitor la suma de .. lei reprezentând diferența între venitul brut estimat de inspecția fiscală pentru anul 2009 și suma de .. lei contestată + .. lei diferență venituri eroare adiție precum și la cheltuielile considerate nedeductibile la control în sumă de .. lei (din care: .. lei diferență eroare adiție cheltuieli deductibile declarate+ .. lei cheltuieli aferente facturilor fiscale modificate în anul 2006+ .. lei cheltuieli gaz metan), pentru care petenta nu precizează motivele de fapt și de drept pentru care înțelege să le conteste se reține că prevederile art. 205 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul fiscal republicată cu modificările și completările ulterioare, cu privire la posibilitatea de contestare precizează:

„(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit legii. [...]

(2) Este îndreptățit la contestație numai cel care consideră că a fost lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal sau prin lipsa acestuia.

(3) Baza de impunere și impozitul, taxa sau contribuția stabilite prin decizie de impunere se contestă numai împreună.

iar art. 206 și art. 213 din același act normativ:

„Art. 206

(1) Contestația se formulează în scris și va cuprinde:

c) motivele de fapt și de drept;

d) dovezile pe care se întemeiază;”

„ART. 213

Soluționarea contestației

(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.

Față de prevederile legale citate se reține că cel care se consideră lezat în drepturile sale este îndreptățit să formuleze contestație împotriva titlurilor de creanță prin care să conteste baza de impunere și impozitul stabilit prin respectivul titlu de creanță numai împreună, arătând totodată motivele de fapt și de drept precum și dovezile pe care se întemeiază contestația, organul de soluționare fiind ținut în conformitate cu prevederile art. 213 din ordonanță să analizeze contestația **în raport de susținerile părților, de dispozițiile legale invocate de acestea și de documentele existente la dosarul cauzei, soluționarea contestației făcându-se în limita sesizării.**

Față de cele de mai sus contestația urmează să fie respinsă ca nemotivată pentru acest capăt de cerere.

1.b. În ceea ce privește suma de . lei, venituri estimate contestate de către C.T.D. "C.D." aferent anului 2005 se reține că acestea nu au fost stabilite prin decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ./26.05.2011 contestată.

În drept, se fac aplicabile prevederile O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Titlului IX "Soluționarea contestațiilor formulate împotriva actelor administrative fiscale", art. 206 alin. (2) și, art. 216 alin.(1) care precizează:

ART. 206

(2) Obiectul contestației îl constituie numai sumele și măsurile stabilite și înscrise de organul fiscal în titlul de creanță sau în actul administrativ fiscal atacat, cu excepția contestației împotriva refuzului nejustificat de emitere a actului administrativ fiscal".

„ART. 216

Soluții asupra contestației

(1) Prin decizie contestația va putea fi admisă, în totalitate sau în parte, ori respinsă."

coroborat cu prevederile pct. 11.11 lit. c) din OMFP nr. 2137/2001 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

„ 11.1. Contestația poate fi respinsă ca:

c) fiind fără obiect, în situația în care sumele și măsurile contestate nu au fost stabilite prin actul administrativ fiscal atacat sau dacă prin reluarea procedurii administrative, luându-se act de soluția pronunțată de instanța penală, se constată că cererea rămâne lipsită de obiect;"

Față de aceste prevederi legale se reține că prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de

asociere nr. /26.05.2011 aferent anului 2005, veniturile realizate și declarate de către C.T.D. "C.D." în sumă de .. lei au fost majorate cu suma de .. lei stabilită prin estimarea veniturilor și nu cu suma de .. lei așa cum susține contestația, motiv pentru care contestația pentru acest capăt de cerere va fi respinsă ca fiind fără obiect.

1.c. Referitor la veniturile stabilite prin estimare în sumă de .. lei din care suma de .. lei aferent anului 2005 și suma de .. lei aferent anului 2009.

În drept, se fac aplicabile :

- *Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:*

„ ART. 48

(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile aferente realizării venitului, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art. 49 și 50.

(2) Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

(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”;

- *O.M.F.P. nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă:*

„ ART. 25

II. Organizarea evidenței contabile în partidă simplă

B. Norme generale privind documentele justificative și financiar-contabile

11. Evidența contabilă în partidă simplă se va conduce în conformitate cu prezentele norme metodologice.

...

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 (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.

17. Documentele contabile - jurnale, fișe etc. - servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a operațiunilor consemnate în documentele justificative.

19.

Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege.

.....

E. Norme privind înregistrarea veniturilor

37. Pentru înregistrarea veniturilor din activități independente contribuabilii vor utiliza, în funcție de specificul activității și de necesitățile proprii, formularele cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, prevăzute în prezentele norme metodologice, după caz:

- Chitanță (cod 14-4-1);
- Factură (cod 14-4-10/aA) și Factură fiscală (cod 14-4-10/A);
- **Bon de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11);**
- Fișă de magazie a formularelor cu regim special (cod 14-3-8/b);

.....

38. Constituie venit brut venitul încasat în cadrul unui an calendaristic, indiferent de perioada în care au fost efectuate prestațiile.

Pentru fiecare tip de activitate desfășurată se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse (cod 14-6-22/b) în care se vor înregistra toate documentele în ordine cronologică.

Contribuabilii care desfășoară activități de:

-

- alte activități cuprinse în Codul comercial, precum și pentru veniturile din profesii libere și veniturile din drepturi de proprietate intelectuală pot întocmi, în funcție de natura activității, de frecvența încasării sau de felul serviciilor prestate, precum și de alte elemente specifice activității desfășurate, **formularele Factură (cod 14-4-10/aA), respectiv Factură fiscală (cod 14-4-10/A), Chitanță (cod 14-4-1) sau alte formulare cu regim special de tipărire, inseriere și numerotare, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice.**

.....

F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

43. 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;

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în

funcție de natura lor [...]

46. Pentru fiecare fel de cheltuieli se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse, iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.

Contribuabilii pot întocmi o singură fișă pentru operațiuni diverse care să cuprindă toate cheltuielile a căror deductibilitate nu este plafonată.

Contribuabilii care nu efectuează cheltuieli de natura celor care sunt deductibile plafonat pot să evidențieze aceste cheltuieli numai în Registrul-jurnal de încasări și plăți, nemaifiind obligatorie întocmirea Fișei pentru operațiuni diverse și, implicit, a Jurnalului privind operațiuni diverse. Pentru cheltuielile cu amortizarea se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse.

.....
G. Calculul venitului net

48. Venitul brut cuprinde:

a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;

.....
Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.

52. Venitul net sau pierderea fiscală se calculează astfel: din totalul sumelor încasate, evidențiate în col. 5, respectiv 6, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, se scad cheltuielile cu amortizarea fiscală a bunurilor și drepturilor, evidențiate în Fișa pentru operațiuni diverse, și totalul sumelor plătite, evidențiate în col. 7, respectiv 8, din Registrul-jurnal de încasări și plăți, și se adună sumele plătite pentru cumpărarea bunurilor amortizabile și totalul cheltuielilor nedeductibile, care se preia din centralizatorul cheltuielilor nedeductibile, acest centralizator întocmindu-se cu ajutorul unui document cumulativ”.

Se reține că:

- organul de inspecție fiscală a procedat la verificarea realității declarațiilor fiscale, în corelație cu datele din evidența contribuabilului și cheltuielile efectuate cu materialele dentare (chitanțe, facturi, înregistrări din registrul jurnal de încasări și plăți. etc.), determinarea tuturor operațiunilor impozabile, identificarea faptică a surselor generatoare de venit, verificarea înregistrării tuturor veniturilor aferente activității desfășurate, verificarea documentelor cu regim special pretipărite și a celor cu care au fost achiziționate, facturi utilizate, chitanțiere. registru unic de control, fișe de magazie a formularelor cu regim special și anularea celor neutilizate).

- în ceea ce privește verificarea corectitudinii înregistrarea cheltuielilor aferente obținerii veniturilor, încadrării cheltuielilor deductibile, precum și tratamentul fiscal al acestora, s-a verificat dacă cheltuielile au fost înregistrate pe baza de documente legale, justificative, în ordine cronologică a efectuării lor.

- organul de inspecție fiscală a constatat că în evidența contabilă, în ceea ce privește cheltuielile există numai documentele de aprovizionare a materialelor (facturi fiscale chitanțe) și liste de inventariere anuale — numai cantitativ care sunt semnate și stampilate de PFA “C.D.” iar ulterior aceasta ad eclarat că listele de inventariere

nu sunt ;

- în perioada verificată C.T.D. "C.D." a înregistrat în evidența contabilă, direct pe cheltuieli contravaloarea tuturor materialelor dentare achiziționate, la data efectuării operațiunii de aprovizionare și nu la data dării lor în consum pentru lucrările de tehnică dentară executate și în fiecare an (2005, 2006, 2007, 2008, 2009) a declarat în D200, ca și cheltuieli deductibile toate plățile cu aprovizionarea de materiale de tehnică dentară (nu a influențat cheltuielile cu materialele existente în stoc din anii precedenți sau la finele anului curent).

- organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2005 și anul 2009 ponderea cheltuielilor cu materialele dentare în volumul total al veniturilor încasate și deci prezintă abateri importante față de anii 2006, 2007 și 2008 când era de 45%;

- la alți agenți economici cu condiții similare, cheltuielile cu materiale dentare se încadrează într-un procent de 35%:

- în perioada 06.02.2011-16.05.2011, organul de inspecție fiscală a suspendat verificarea și prin Dispoziția privind măsurile dispuse de organele de inspecție fiscală nr. .../16.02.2011 întocmită în baza Procesului verbal nr. ../16.02.2011 a solicitat agentului economic verificat să întocmească documente justificative din care să rezulte consumurile de materiale specifice activității de tehnică dentară, sarcină de care acesta nu s-a achitat.

- agentul economic verificat nu a fost în măsură să prezinte la control listele de inventariere a stocurilor solicitate de inspecția fiscală iar OMFP nr. 140/2004 la Art. 25 lit. C pct.19 precizează: *Contribuabilii au obligația să efectueze inventarierea generală a patrimoniului: la începutul activității; cel puțin o dată pe an; la încetarea activității, precum și în alte situații prevăzute de lege și a refuzat să justifice cu documente consumurile de materiale de tehnică dentară folosite, nu a prezentat o situație a lucrărilor de tehnică dentară aflate în garanție și care au necesitat reparații sau refacerea în totalitatea acestora astfel încât să se justifice consumuri de material dentar de 75.8%(2005) și 90.9%(2009) în total încasări;*

- prin contestația formulată "C.T.D. "C.D." susține că nu avut în stoc material dentar, aprovizionarea făcându-se în funcție de necesar",

- la control C.T.D. "C.D." a susținut că ponderea ridicată a consumului de materiale dentare în cei doi ani, 2005 și 2009, se justifică și prin faptul că a fost nevoită să refacă unele lucrări dar nu a prezentat echipei de inspecție fiscală niciun document din care să rezulte acest lucru: *certIFICATE de garanție pentru lucrările executate, situații cu lucrări reparate, remediate sau orice alte situații sau documente cuprinzând solicitări din partea medicului stomatolog sau pacienților pentru refacerea lucrărilor, fișe de magazie deschise pe fiecare client cu toate reparațiile efectuate și consumurile de materiale și manopera consumate.*

Față de această situație de fapt, în raport de prevederile art. 79 din O.G. nr. *92/2003, republicată, care precizează „(1) În vederea stabilirii stării defapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare” rezultă că organul de inspecție fiscală a fost îndreptățit să procedeze la estimarea veniturilor realizate în anul 2005, respectiv 2009. în conform art 65 (devenit art. 67 după republicare în anul 2007) din O.G. nr.

92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează:

(1) Dacă organul fiscal nu poate determina mărimea bazei de impunere, acesta trebuie să o estimeze. În acest caz trebuie avute în vedere toate datele și documentele care au relevanță pentru estimare. Estimarea constă în identificarea acelor elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(2) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să estimeze baza de impunere, acestea vor avea în vedere prețul de piață al tranzacției sau bunului impozabil, astfel cum este definit de **Codul fiscal".**

precum și prevederile H. G. nr. 1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a **Ordonanței Guvernului nr. 92/2003** privind Codul de procedură fiscală care stipulează:

„ 65.1. Estimarea bazelor de impunere va avea loc în situații cum sunt:

a) contribuabilul nu depune declarații fiscale sau cele prezentate nu permit stabilirea corectă a bazei de impunere;

b) contribuabilul refuză să colaboreze la stabilirea stării de fapt fiscale, inclusiv situațiile în care contribuabilul obstrucționează sau refuză acțiunea de inspecție fiscală;

c) contribuabilul nu conduce evidența contabilă sau fiscală;

d) când au dispărut evidențele contabile și fiscale sau actele justificative privind operațiunile producătoare de venituri și contribuabilul nu și-a îndeplinit obligația de refacere a acestora.

65.2. Organul fiscal va identifica acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale, luând în considerare prețul de piață al tranzacției sau al bunului impozabil, precum și informații și documente existente la dosarul fiscal al contribuabilului care sunt relevante pentru impunere, iar, în lipsa acestora, organul fiscal va avea în vedere datele și informațiile deținute de acesta despre contribuabilii cu activități similare.

coroborat cu prevederile art. 11 alin. (1) din Legea 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, astfel:

„Art. 11.(1) La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”.

În soluționarea favorabilă a conterstației nu poate fi reținută critica pe care doamna “C.D.” o aduce procedurii prin care s-a efectuat estimarea veniturilor în sensul că ar fi fost corect ca, în conformitate art. 49,55 și 57 din Codul de procedură fiscală, organul de inspecție fiscală să fi apelat la alte mijloace de probă, în speță expertiza deoarece inspecție fiscală verifică realitatea declarațiilor fiscale în corelare cu datele din evidența contabilă și față de starea de fapt constatată, verifică modul de determinare a bazelor de impunere de către persoana verificată.

Întrucât nu s-au prezentat fișe de consum/bonuri de consum/devize de lucrări sau orice alte situații din care să rezulte consumurile efective de materiale echipa de control avea 2 alternative:

a) în funcție de încasările declarate, calcula stocul de materiale neconsumate la finele fiecărui exercițiu fiscal (ca și cheltuieli nedeductibile), păstrând proporția la 55% manoperă și 45% consum material dentar;

b) în situația în care cabinetul nu a prezentat liste de inventar și a declarat anual toate plățile cu aprovizionările de materiale ca și cheltuieli deductibile, să estimeze veniturile în funcție de cheltuielile deductibile (materialele consumate), ceea ce s-a întâmplat.

Reținem că procedura folosită de inspecția fiscală este cea corectă ținând seama și de faptul că și prin contestație C.T.D. "C.D." susține că nu a avut stoc de materiale la finele anilor verificați ceea ce înseamnă că toate materialele de tehnică dentară au fost folosite pentru lucrări de tehnică dentară, deci toate cheltuieli cu materiale dentare sunt deductibile, iar veniturile realizate în anul 2006, respectiv anul 2009, ținând seama de ponderea cheltuieli materiale/ venituri realizate sunt cele estimate la control.

În concluzie, se reține că inspecția fiscală a calculat corect, «prin estimare» veniturile realizate în anii 2005 și 2009 în funcție de cheltuielile deductibile cu materiale de tehnică dentară iar C.T.D. "C.D." nici prin contestație nu susține cu situații/devize de lucrări, bonuri de consum, bonuri de comandă-chitanță (cod 14-4-11/a și cod 14-4-11), centralizatoare de lucrări, fișe de magazie pentru consumurile aferente lucrărilor executate sau un alt mod de calcul prin care să combată cele susținute de organul de control (45% materiale și 55% manoperă) și sau să justifice consumurile reale și pe cale de consecință urmează a se respinge, ca neîntemeiată, contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la cheltuielile nedeductibile în sumă de .. lei, despre care C.T.D. "C.D." susține că suma de .. lei reprezintă cheltuieli de protocol, care sunt deductibile (2% din venituri) în anul 2006 iar în anul 2007, suma de .. lei este în mod eronat considerată nedeductibilă deoarece reprezintă cheltuieli de aprovizionare materiale tehnică dentară dar dintr-o greșeală factura a fost emisă pe numele PF C. C. CNP .. se rețin următoarele.

- în anul 2006 organul de inspecție fiscală nu admis la deducere cheltuielile înregistrate în baza facturii nr. ../23.07.2006 de B. R. S.R.L. pe care este înscris "Produse conform B.F. (produsele nu sunt destinate revinzării)", dar lipsește bonul fiscal pentru a se identifica produsele cumparate de aceasta valoare și a se stabili data plății facturii. În Registrul Jurnal Încasări și Plăți factura a fost înregistrată cu mențiunea "Protocol"

în anul 2007, suma de . lei reprezentând contravaloarea facturii nr. .din data de 28.02.2007 pe care este consemnat La "Denumire produs"- K. bio plus ,achitată cu chitanța nr../28.02.2007 a fost considerată nedeductibilă din punct de vedere fiscal întrucât atât factura cât și chitanța are scris la "cumpărător" -P.F. C. C. cu CNP -..0 și la "Numele delegatului "-C. C.care se legitimeaza cu CI seria Nr. ..

În drept, sunt aplicabile - *Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:*

„ART. 48

(4) Condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile

aferele veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt:

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

- O.M.F.P. nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă:

„ART. 25

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:

- 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 raport de prevederile legale citate mai sus se reține că pentru a fi deductibile cheltuielile aferente veniturilor trebuie **să fie justificate prin documente** care să cuprindă în mod obligatoriu informațiile precizate la pct. 14 din OMFP nr. 1040/2004.

În ce privește factura nr. ..23.07.2006 în sumă de .. lei se reține nu îndeplinește condițiile pentru a putea fi considerată document justificativ pentru înregistrarea în contabilitatea cabinetului, nu cuprinde informațiile obligatorii prevăzute la pct. 14 din OMFP nr. 1040/2004 cu privire la „datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate” și mențiunea „Produse conform bon fiscal”, bon fiscal care nu este atașat la factură și nici nu a fost anexat la contestația formulată.

În ce privește factura nr. ../28.02.2007 se reține că nu a fost emisă pe numele C.T.D. “C.D.” ci pe numele PF C. C. CNP . iar prin contestația formulată petenta susține ca acesta este soțul său care are societate de tehnică dentară ceea ce conduce la concluzia că materiale din factură au fost pentru PF C.C.I.

Nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a cauzei susținerea contestatoarei conform căreia domnul C. C. a fost trecut și la rubrica CUMPĂRĂTOR din eroare deoarece conform pct. 14 din OMFP nr. 1040/2004 „Documentele justificative trebuie să cuprindă [...] numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă” iar conform pct. 19 din același ordin” *Erorile se corectează prin*

tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite, pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra lor se scrie textul sau cifra corectă.

Corectarea se face pe toate exemplarele documentului justificativ și se confirmă prin semnătura persoanei care a întocmit documentul justificativ, menționându-se și data efectuării operațiunii de corectare.

În cazul documentelor justificative la care nu se admit corecturi, cum sunt cele pe baza cărora se primește, se eliberează sau se justifică numerarul, ori al altor documente pentru care normele de utilizare prevăd asemenea restricții, documentul greșit se anulează și rămâne în carnetul respectiv (nu se detașează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se primește sau se restituie diferența dintre cheltuielile efective de deplasare și avansul acordat, ori la contestația formulată nu a fost anexată o factură care să o corecteze pe cea în cauză.

În cauză, sunt incidente și prevederile art. 15.....

Față de cele menționate se reține că în mod corect și legal, organele de inspecție fiscală nu au admis la deducere cheltuielile înregistrate în baza facturii ..din 23.07.2006 și factura nr. ../28.02.2007 și pe cale de consecință contestația urmează să fie respinsă pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la cheltuielile cu cazarea în sumă de .. lei.

Organul de inspecție fiscală a exclus de la deducere cheltuielile în sumă de .. lei, din care în anul 2008 - suma de .. lei care reprezintă cheltuieli cazare hotel Sovata conform facturii fiscale ../09.05.2008 în valoare de .. lei, emisa de S.C. B. SA S. achitată cu bonul fiscal eliberat de D. H. S. și în anul 2009, suma de . lei conform facturii nr. 0.. din data de 01.05.2009 achitată cu bonul fiscal nr. ../01.05.2009 reprezentând contravaloare cazare 2 zile hotel S. emisă de SC P. SA, deoarece:

- pe facturi nu este menționată perioada cazării sau numărul de zile, numărul de persoane cazate, serviciile prestate.

- la dosarul cu documente (cheltuieli) pe anul 2008 și 2009 C.T.D. "C.D." la facturile de mai sus nu are anexat niciun document care să justifice realitatea deplasării sau dacă a fost efectuată în scopul desfășurării activității C.T.D

- nu este anexat nici un ordin de deplasare;

- nu deține documente din care să rezulte că doamna "C.D." a participat la întruniri cu caracter profesional, la vreun seminar de pregătire, conferință, grup de lucru, schimb de experiență, prezentare de aparatură stomatologică sau materiale dentare sau în cazul unei instruire pe teme medicale, programul acestei instruirii și nici nu a achiziționat în aceea perioadă materiale de tehnică dentară.

- au fost solicitate dnei "C.D." documente, precum: invitație de participare, ordin de serviciu/deplasare/delegație cu stampila organizatorilor, diploma de participare sau programul seminariilor sau orice alt document relevant pentru a se stabili dacă cheltuielile în sumă de . lei(. lei + . lei) sunt deductibile.

- contribuabilul nu a prezentat niciun document justificativ și nu a dat nicio explicație astfel încât echipa de inspecție a considerat acesta cheltuielă ca nedeductibilă din punct de vedere fiscal.

În drept, se fac aplicabile prevederile:

- art. 48 alin. (4) și alin. (7) din Legea nr. 571/200 privind Cpdul fiscal cu

modificările și completările ulterioare:

„(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;”

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

- pct. 37 din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 aprobate prin H.G. nr. 44/2004 modificată și completată:

„ 37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art. 48 alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

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

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;

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

Din cele expuse mai sus se reține că organul de inspecție fiscală, la calculul impozitului pe venit aferent anului 2008 respectiv 2009, a exclus de la deducere cheltuielile în sumă de . lei (în anul 2008, suma de . lei + suma de . lei în anul 2009) care reprezintă cheltuieli cazare – servicii hoteliere- hotel S. conform facturii fiscale ./09.05.2008 emisă de S.C. B. SA S. în valoare de .. lei achitată cu bonul fiscal eliberat de D. H. S.și conform facturii nr. ./01.05.2009 achitată cu bonul fiscal nr. ./01.05.2009 reprezentând contravaloare cazare 2 zile+ taxă stațiune+ taxă salvamont emisă de S.C. P.SA hotel S..

C.T.D. “C.D.”, la contestația formulată, atasează copia xerox a orinelor de deplasare nr. ./06.05.2008 pentru deplasarea la S. în perioada 06.05.-09.05.2008 și nr. ./28.04.2009 pentru deplasarea la S. „durata deplasării:01.05.2009. în perioada ordin de deplasare la S., stampilate de confirmare de către Asociația Națională a Tehnicienilor Dentari, Filiala G.- B. , deși contestatoarea susține că manifestările la care a participat au fost organizate de Asociația tehnicienilor dentari din România.

Organul de soluționare reține că „Ordinul de deplasare” chiar dacă vine să justifice delasările efectuate de doamna “C.D.” la S. și la S. nu poate fi utilizat singur pentru justificarea realității participării acesteia la „cursuri perfecționare” iar contestatara nu atașează și alte documente în susținerea afirmațiilor: dovada plății taxei de participare, diploma de participare la aceste cursuri de perfecționare, alte informații - dacă a obținut sau nu credite EMC, ori din informațiile organului de inspecție fiscală anexate la dosarul contestației (revista Tehnică Dentară, editată de Asociația Nationala a Tehnicienilor Dentari, pentru participarea la aceste cursuri de perfecționare se plătește o taxă de participare, participanților li se eliberează diplome de participare și primesc credite EMC.

Față de situația de mai sus se reține că organul de inspecție fiscală a procedat corect și legal excluzând de la deducere cheltuielile în sumă de .. lei, reprezentând cheltuieli cu cazarea motiv pentru care se va respinge contestația pentru acest capăt

de cerere ca nesușinut cu documente justificative în baza prevederilor Legii nr. 571/2003, art 48 (4) și OMF1040/2004, pct.13,14,15.

4. Referitor la cheltuielile neadmise la deducere în sumă de .. lei reprezentând valoarea de achiziție a mijloacelor fixe și cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe calculate și considerate deductibile la calculul impozitului pe venit de inspecția fiscală în sumă de .. lei.

Din analiza documentelor aflate la dosarul cauzei se reține că organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada verificată C.T.D. "C.D." a achiziționat bunuri de natura mijloacelor fixe în sumă de .. lei pe care le-a înregistrat ca și cheltuieli deductibile, la data achiziției.

Organul de inspecție fiscală a considerat valoarea de achiziție a acestor bunuri ca fiind nedeductibilă și totodată a calculat și a considerat ca fiind deductibile cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe în sumă de 4.153 lei în conformitate cu prevederile OMF nr. 1040/2004 pct. 43 lit. a, b și c, pct. 44 lit. b), lit.G. pct. 49 coroborat cu art. 24 alin. (2) lit. b și lit. c și alin. (11) precum și și art. 48 alin. (4) lit. c) din Legea 571/2003.

Având în vedere prevederile:

- 25, lit. F. pct. 43 lit.c) și d). pct. 46, lit. G.pct. 48 și pct. 49 din OMF nr. 1040/2004 privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă:

Art.25

F. Norme privind evidențierea cheltuielilor

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în [titlul II](#) din Codul fiscal;

Evidența contabilă în partidă simplă a cheltuielilor se ține pe feluri de cheltuieli, în funcție de natura lor, astfel:

[...]

d) cheltuielile cu amortizarea fiscală;

46. Pentru fiecare fel de cheltuieli se va întocmi Fișa pentru operațiuni diverse, iar totalul lunar al acestora se va înregistra în Jurnalul privind operațiuni diverse pentru cheltuieli.

G. Calculul venitului net

48. [...]

Se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării veniturilor și care sunt plătite în cursul unui an fiscal.

49. Înregistrarea în evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor mobile și imobile se face la valoarea de achiziție, de producție sau la prețul pieței, după caz.

[...].

Cheltuielile cu amortizarea pentru bunuri se admit la deducere, în conformitate cu reglementările din [titlul II](#) din Codul fiscal.

Sunt amortizabile, în conformitate cu prevederile legale, numai bunurile înregistrate în Registrul-inventar (cod 14-1-2/a).

- art. 24 alin. (1) și alin. (2) și art. 48 alin. (7) lit. i) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare:

„ART. 24

Amortizarea fiscală

(1) Cheltuielile aferente achiziționării, producerii, construirii, asamblării, instalării sau îmbunătățirii mijloacelor fixe amortizabile se recuperează din punct de vedere fiscal prin deducerea amortizării potrivit prevederilor prezentului articol.

(2) Mijlocul fix amortizabil este orice imobilizare corporală care îndeplinește cumulativ următoarele condiții:

a) este deținut și utilizat în producția, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriat terților sau în scopuri administrative;

b) are o valoare de intrare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;

c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an”.

„(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

i) cheltuielile de achiziționare sau de fabricare a bunurilor și a drepturilor amortizabile din Registrul-inventar”;

- pct. 37 și pct. 38 din H.G. nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

„37. Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor [art. 48](#) alin. (4) - (7) din Codul fiscal.

38. Sunt cheltuieli deductibile, de exemplu:

- cheltuielile cu amortizarea, în conformitate cu reglementările [titlului II](#) din Codul fiscal, după caz;” precum și faptul că prin contestația formulată C.T.D. “C.D.” nu aduce nici un argument în susținerea afirmației „Cheltuielile au fost diminuate cu contravaloarea mijloacelor fixe procurate și a căror valoare s-a înregistrat ca cheltuială la aprovizionare fără a se avea în vedere prevederile art. 24 din Codul fiscal”, organul de soluționare, în conformitate prevederile pct. 11.1 lit. a) din OPANAF nr. 2137/2001 pentru aprobarea Instrucțiunilor de aplicare a Titlului IX din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală care precizează „11.1. Contestația poate fi respinsă ca :a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezentate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”, va respinge contestația pentru acest capăt de cerere ca neîntemeiată.

5. Referitor la majorările și penalitățile de întârziere la plată în sumă de .. lei , se rețin următoarele:

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. . din data de 26.05.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ./26.05.2011 pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de .. lei, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina C.T.D “C.D.”, majorări de întârziere în sumă de .. lei și penalități de întârziere în sumă de .. lei.

În drept, sunt aplicabile . art. 119 alin. (1), art. 120 alin (1, 2 și 7) și art. 120¹ din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora

ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

- Conform [art. I](#) pct. 9 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, [articolul 119](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 119

Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere

(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

ART. 120

Majorări de întârziere

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

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, majorările de întârziere se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.

Conform [art. I](#) pct. 10 și [art. III](#) alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010 începând cu data de 1 iulie 2010, [articolul 120](#) se modifică și va avea următorul cuprins:

"ART. 120

Dobânzi

(1) Dobânzile se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

(2) Pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

(7) Nivelul dobânzii de întârziere este de 0,05% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale.”

Prin Legea nr. 46 din 4 aprilie 2011 privind aprobarea [Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 39/2010](#) pentru modificarea și completarea [Ordonanței Guvernului nr. 92/2003](#) privind Codul de procedură fiscală alin. (7) a fost modificat astfel:

„(7) Nivelul dobânzii este de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere și poate fi modificat prin legile bugetare anuale”.

ART. 120^A 1 (intrat în vigoare începând cu data de 1 iulie 2010, conform [art. II](#) alin. (2) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 39/2010)

Penalități de întârziere

(1) Plata cu întârziere a obligațiilor fiscale se sancționează cu o penalitate de întârziere datorată pentru neachitarea la scadență a obligațiilor fiscale principale.

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

a) dacă stingerea se realizează în primele 30 de zile de la scadență, nu se datorează și nu se calculează penalități de întârziere pentru obligațiile fiscale principale stinse;

b) dacă stingerea se realizează în următoarele 60 de zile, nivelul penalității de întârziere este de 5% din obligațiile fiscale principale stinse;

c) după împlinirea termenului prevăzut la lit. b), nivelul penalității de întârziere este de 15% din obligațiile fiscale principale rămase nestinse.

(3) Penalitatea de întârziere nu înlătură obligația de plată a dobânzilor.

Deoarece în sarcina C.T.D. “C.D.” a fost reținută diferența suplimentară de plată impozitul pe venit în suma de .. lei acesta datorează și sumele accesorii în raport cu debitul, conform principiului de drept “*accessorium sequitur principale*”, fapt pentru care se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au procedat la calcularea de majorări de întârziere și penalități de întârziere aferente obligației fiscale principale datorate, contestația urmând a se respinge ca neîntemeiată pentru acest capăt de cerere.

Prin contestația formulată C.T.D. “C.D.” arată faptul că au fost încălcate prevederile art.105 pct. 2 “inspecția va fi efectuată în așa fel încât să afecteze cât mai puțin activitatea contribuabilului” și art.104 pct.1: controlul nu va dura mai mult de 3 luni” invocând prevederile art 227 pct. 2 “*statul și unitatea administrativă teritorială răspund patrimonial pentru prejudiciul cauzat contribuabililor de functionarii publici in cadrul organizațiilor fiscale în executarea atribuțiilor de serviciu*”.

Prin referatul cu propuneri de soluționare a contestației, organul de inspecție fiscală consemnează că în conformitate cu art.103 alin. (1) și alin. (2) din OUG 92/2003 republicată inspecția fiscală s-a desfășurat numai la sediu organului fiscal întrucât contribuabilul nu a pus la dispoziție un spatiu adecvat iar în cabinetul de tehnică dentară nu se putea efectua inspecția fiscală, inspecția fiscală nu a afectat activitatea curentă a cabinetului de tehnică dentară sau programul de lucru al acestuia.

Inspecția fiscală nu a durat mai mult de 3 luni la C.T.D. “C.D.” întrucât, conform Ordinului 14/2010 , art 2 lit b , lit. a și lit. e , inspecția a fost suspendată în data de 16.02.2011 odată cu încheierea procesului verbal de control inopinat nr. ..și prin emiterea Dispoziției de măsuri în vederea corectării deficiențelor constatate. nr. ../16.02.2011 iar cabinetului i-au fost restituite documentele în vederea ducerii la îndeplinire a măsurilor și au fost preluate din nou de organul de control, în vedere în data de 16.05.2011, în vederea continuării inspecției fiscale

Din documentele aflate la dosarul cauzei se reține că în această perioadă s-au solicitat relații de la terți și s-a așteptat primirea răspunsurilor.

Față de cele de mai sus, se constată că nu pot fi reținute în sarcina organului de inspecție fiscală criticile aduse de contestatoare în ceea ce privește respectarea procedurilor de efectuare a inspecției fiscale

Pentru considerentele reținute și în temeiul prevederilor art. art. 216 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată în anul 2007, se:

D E C I D E:

1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulată de CTD "C.D." împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .. din data de 26.05.2011, întocmită în baza Raportului de Inspecție fiscală nr. ../26.05.2011. nr.../26.05.2011 emisă de Serviciul Inspecție fiscală persoane fizice din cadrul A.I.F. - D.G.F.P. V. **pentru suma de .. lei, reprezentând:**

- **impozit pe venit în sumă de 00 lei;**

- **dobânzi și penalități de întârziere aferente în sumă de00 lei.**

2. Prezenta decizie va fi comunicată contestatoarei și A.I.F. V. în conformitate cu prevederile art. 44 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată.

3. Prezenta decizie este definitivă în sistemul căilor administrative de atac, potrivit art. 210 alin. (2) din Codul de procedură fiscală, republicat în anul 2007 și poate fi atacată, potrivit legii, la Tribunalul V. în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR EXECUTIV,