



DECIZIA NR. 10621/23.07.2018

privind soluționarea contestației formulate de
CABINETUL MEDICAL VETERINAR INDIVIDUAL X, înregistrată la
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. ..., iar la Direcția
Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ...

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui-Inspecție Fiscală, prin adresa nr. ..., înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ..., asupra contestației formulate de **CMVI X**, forma de exercitare a profesiei-Cabinet medical veterinar, cu domiciliul fiscal în X și în nume propriu de domnul X, cu domiciliul la aceeași adresă.

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui.

Obiectul contestației îl suma totală de **S lei**, reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate;
- S lei contribuție de asigurări sociale;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 45 zile prevăzut de art. 270 alin. (1) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de data comunicării actelor administrative fiscale atacate, respectiv data de ..., așa cum rezultă din adresa Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui nr. ..., adresă pe care domnul X a semnat de primire și a aplicat ștampila cabinetului, și data depunerii prin poștă a contestației, respectiv ..., aceasta fiind înregistrată la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr. ...

Contestația este semnată de către domnul X.

Constatând că sunt îndeplinite condițiile prevăzute la art. 268, art. 269, art. 270 alin. (1) și art. 272 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 este investită să se pronunțe asupra contestației.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei se reține:

I. CMVI X formulează contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, susținând următoarele:

Referitor la impozitul pe venit

Petentul susține că piesele de schimb pentru autoturismul Audi 80, în sumă de S lei (50 %), au fost achiziționate cu documente legale în anii 2013, 2014, 2015 și 2016, fiind înregistrate pe cheltuieli conform Codului fiscal și că acest autoturism, înmatriculat pe numele CMVI X, a fost utilizat în scopul realizării de venituri impozabile, fără a fi utilizat în scopuri personale.

Materialele de construcții în valoare de S lei au fost achiziționate cu documente legale, fiind înregistrate pe costuri pe parcursul anului 2013, conform Codului fiscal. Întrucât aceste cheltuieli reprezintă reparații și întrețineri efectuate în regie proprie la sediul **CMVI X**, petentul consideră că nu era necesar întocmirea devizului de lucrări.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată

Potentul susține că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă totală de S lei aferentă pieselor de schimb pentru autoturismul Audi 80, întrucât acestea au fost achiziționate cu documente legale în anii 2013, 2014, 2015 și 2016, fiind înregistrate pe cheltuieli conform Codului fiscal.

De asemenea, petentul susține că are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă materialelor de construcții achiziționate deoarece deține documente legale de achiziție a acestora.

Referitor la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă medicamentelor de uz veterinar, petentul susține că eronat organele de inspecție fiscală au aplicat cota de TVA de 24%, în loc de 9%.

Potentul contestă și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, stabilite prin aplicarea cotei de 5,5%, respectiv de 26,3% asupra bazei impozabile a impozitului pe venit stabilită suplimentar.

II. Prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui a stabilit în sarcina petentului, pentru perioada 01.01.2013-31.12.2016, obligația de plată a sumei de S lei, reprezentând impozit pe venit, și a sumei de S lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate și a sumei de S lei reprezentând contribuție de asigurări sociale, din aceste sume făcând parte și cele contestate de petent.

Impozitul pe venit în sumă de S lei, contestat de petent, a fost stabilit suplimentar de organele de inspecție fiscală având în vedere următoarele aspecte:

În anii 2013, 2014, 2015 și 2016, petentul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu piesele de schimb pentru autoturismul Audi 80 în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal 50% din cheltuielile cu piesele de schimb, în sumă totală de S lei (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016) deoarece acest autovehicul are folosință mixtă, atât în scopul obținerii de venituri, cât și în scop personal, petentul ne prezentând organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru justificarea folosinței în exclusivitate a autovehiculului în scopul obținerii de venituri.

În anul 2013, petentul a înregistrat cheltuieli cu materialele de construcții în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece petentul nu a prezentat devize de lucrări.

Aferent acestor cheltuieli, considerate nedeductibile fiscal, în sumă totală de S lei (S lei + S lei), organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei (S lei x 16%).

Contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei a fost stabilită de organele de inspecție fiscală prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net stabilită suplimentar în sumă de S lei, iar contribuția de asigurări sociale, în sumă de S lei, prin aplicarea cotei de 26,3% asupra diferenței de venit net stabilită suplimentar pentru anul 2016, în sumă de S lei.

Potentul contestă o contribuția de asigurări sociale de sănătate aferentă anului 2016 în sumă de S lei, mai mult cu S lei decât contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită de organele de inspecție fiscală.

Prin Decizia de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ..., Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui a stabilit că petentul datorează taxa pe valoarea

adăugată în sumă de S lei, din această sumă făcând parte și taxa pe valoarea adăugată contestată de petent.

Taxa pe valoarea adăugată contestată de petent, în sumă de S lei, a fost stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală având în vedere următoarele:

În anii 2013, 2014, 2015 și 2016, petentul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu piesele de schimb pentru autoturismul Audi 80 în sumă de S lei și a dedus taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că petentul nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, reprezentând 50% din această taxă (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016), deoarece autovehiculul are folosință mixtă, atât în scopul obținerii de venituri, cât și în scop personal, petentul ne prezentând organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru justificarea folosinței în exclusivitate a autovehiculului în scopul obținerii de venituri.

În anul 2013, petentul a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă materialelor de construcții achiziționate, în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că petentul nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei deoarece acesta nu a prezentat devize de lucrări.

În anul 2014, petentul a dat cu titlu gratuit, sub formă de donații, proprietarilor de animale, medicamente în valoare de S lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile în sumă de S lei ($S \text{ lei} \times 24\%$).

Din această sumă, petentul contestă taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

III. Din analiza documentației existente la dosarul cauzei, a motivelor invocate de contestator, precum și a prevederilor legale în vigoare, se reține:

1. Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează impozitul pe venit în sumă de S lei aferent cheltuielilor cu piesele de schimb și taxa pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, în condițiile în care acesta nu a prezentat documente din care să rezulte că autovehiculul utilizat se încadrează în excepția prevăzută de lege și că au fost utilizate exclusiv pentru desfășurarea activității.

În fapt, în anii 2013, 2014, 2015 și 2016, petentul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu piesele de schimb pentru autoturismul Audi 80 în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că nu sunt deductibile fiscal 50% din cheltuielile cu piesele de schimb, în sumă totală de S lei (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016) deoarece acest autovehicul are folosință mixtă, atât în scopul

obținerii de venituri, cât și în scop personal, petentul ne reprezentând organelor de inspecție fiscală foi de parcurs pentru justificarea folosinței în exclusivitate a autovehiculului în scopul obținerii de venituri. Astfel, aferent acestor cheltuieli considerate nedeductibile fiscal, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei.

Totodată, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă în sumă de S lei, reprezentând 50% din această taxă (S lei în anul 2013 + S lei în anul 2014 + S lei în anul 2015 + S lei în anul 2016).

În drept, art.48 alin.(1) și alin.(7) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art.48- (1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor [art. 49](#) și [50](#).

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

1[^]1) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.”

De asemenea, pct.31[^]1 din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, dat în aplicarea art.48 alin.(1) lit.1[^]1), mai sus citat, prevede că:

„39[^]1. (1) În sensul prevederilor [art. 48](#) alin. (7) lit. 1[^]1) din Codul fiscal, regulile de deducere, termenii și expresiile prevăzute, condițiile în care vehiculele rutiere motorizate, supuse limitării fiscale, se consideră a fi utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității au semnificațiile prevăzute la pct. 45[^]1 din normele metodologice date în

aplicarea [art. 145^{A1}](#) din Codul fiscal din [titlul VI](#) "Taxa pe valoarea adăugată".

(2) Dacă vehiculele respective nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității, se limitează la 50% dreptul de deducere a cheltuielilor efectuate conform [art. 48](#) alin. (4) și (5) din Codul fiscal legate de aceste vehicule, cu excepția cheltuielilor privind amortizarea pentru care se aplică regulile privind amortizarea prevăzute în [titlul II](#), după caz. În cadrul cheltuielilor supuse limitării fiscale se cuprind cheltuielile direct atribuibile fiecărui vehicul, inclusiv cele reprezentând: impozitele locale, asigurarea obligatorie de răspundere civilă auto, inspecțiile tehnice periodice, rovinieta etc.

În vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs."

Începând cu data de 01.01.2016, speței îi sunt aplicabile prevederile art.68 alin.(1) și alin.(7) lit.k) din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

"(1) Venitul net anual din activități independente se determină în sistem real, pe baza datelor din contabilitate, ca diferență între venitul brut și cheltuielile deductibile efectuate în scopul realizării de venituri, cu excepția situațiilor în care sunt aplicabile prevederile [art. 69](#) și [70](#)."

(...)

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

(...)

k) 50% din cheltuielile aferente vehiculelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul desfășurării activității și a căror masă totală maximă autorizată nu depășește 3.500 kg și nu au mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, aflate în proprietate sau în folosință. Aceste cheltuieli sunt integral deductibile pentru situațiile în care vehiculele respective se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

2. vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

3. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

4. vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru închirierea către alte persoane sau pentru instruire de către școlile de șoferi;

5. vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial."

Astfel, din prevederile legale invocate, se reține că în condițiile în care vehiculele pentru care se achiziționează combustibilul, piesele de schimb, etc. nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, sunt deductibile doar cheltuielile în proporție de 50% aferente vehiculelor rutiere motorizate.

De asemenea, din prevederile legale de mai sus rezultă că în vederea acordării deductibilității integrale la calculul venitului net anual, justificarea utilizării vehiculelor se efectuează pe baza documentelor justificative și prin întocmirea foii de parcurs care trebuie să cuprindă cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

În materia TVA sunt aplicabile prevederile art.145 alin.(2) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare în perioada supusă verificării:

„(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) **operațiuni taxabile;”.**

Potrivit acestor prevederi legale, se reține că dreptul persoanei impozabile de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor este condiționat de destinația acestora, în sensul că acestea trebuie să fie destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile ale societății.

Justificarea acestora ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată care a efectuat achizițiile.

În speță, se rețin și prevederile art.146 alin.(1) lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“Art.146-(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care iau fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art. 155;”

Potrivit acestor prevederi legale, pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei datorate sau achitate, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155.

Astfel, din interpretarea textelor de lege mai sus citate, se reține că legiuitorul a condiționat acordarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată de îndeplinirea atât a cerințelor de fond cât și a cerințelor

de formă, îndeplinirea cerințelor de fond reglementând însăși existența dreptului de deducere, iar cele de formă condițiile de exercitare a acestuia.

Se reține totodată, că deținerea unei facturi care conține informațiile obligatorii prevăzute la art.155 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, nu este suficientă pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere al taxei pe valoarea adăugată, societatea trebuie să justifice în primul rând faptul că bunurile/serviciile achiziționate pe bază de factură sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile, în conformitate cu prevederile legale citate în speță.

De asemenea, art.145¹ alin.(1), alin.(2) și alin.(3) lit.b) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede:

“(1) Prin excepție de la prevederile art.145 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin.(1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin.(1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;”

În explicarea prevederilor alin.(1) lit.a) al art.145¹, enunțat mai sus, legiuitorul, prin Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal, aduce precizări suplimentare, stipulate la pct.45¹ alin.(1) lit.e) și alin.(2) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

“45¹. (1) În aplicarea art.145¹ alin.(1) din Codul fiscal, prin cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile se înțelege orice cheltuieli direct atribuibile unui vehicul, cum sunt cheltuielile de reparații, de întreținere, cheltuielile cu lubrifianți, cu piese de schimb, cheltuielile cu combustibilul utilizat pentru funcționarea vehiculului.

Nu reprezintă cheltuieli legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile orice cheltuieli care nu pot fi direct atribuibile pentru un anumit vehicul. În sensul prezentelor norme, prin vehicul se înțelege orice vehicul având o masă totală maximă autorizată care nu depășește 3.500 kg și nu are mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(2) În cazul vehiculelor care sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice, în sensul art.145¹ alin. (1) din Codul fiscal, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei. Utilizarea în scopul activității economice a unui vehicul cuprinde, fără a se limita la acestea: deplasări în țară sau în străinătate la clienți/furnizori, pentru prospectarea pieței, deplasări la locații unde se află puncte de lucru, la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale, utilizarea vehiculului de către personalul de conducere în exercitarea atribuțiilor de serviciu, deplasări pentru intervenție, service, reparații, utilizarea vehiculelor de test-drive de către dealerii auto. Este obligația persoanei impozabile să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile legale pentru acordarea deducerii, astfel cum rezultă și din Hotărârea Curții Europene de Justiție în Cauza C-268/83 D.A. Rompelman și E.A. Rompelman - Van Deelen împotriva Minister van Financien. În vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

(6) În scopul aplicării art. 145¹ alin. (3) lit. a), b) și d) din Codul fiscal, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu prospectarea pieței, desfășurarea activității de merchandising, negocierea condițiilor de vânzare, derularea vânzării bunurilor/serviciilor, asigurarea de servicii postvânzare și monitorizarea clienților. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de vânzări;

c) vehiculele utilizate de agenții de achiziții reprezintă vehiculele utilizate în cadrul activității unei persoane impozabile de către angajații acesteia care se ocupă în principal cu negocierea și încheierea de contracte pentru cumpărarea de bunuri și servicii, întreținerea bazei de date a furnizorilor potențiali sau existenți, întocmirea documentelor administrative pentru cumpărări, analizarea cererilor de cumpărare și propunerea ofertei celei mai bune, urmărirea performanțelor furnizorilor pentru a atinge obiectivele de calitate, costuri, termene. Exercițarea dreptului de deducere în conformitate cu

prevederile art. 145¹ alin. (3) lit. b) din Codul fiscal se limitează la cel mult un vehicul utilizat de fiecare agent de achiziții;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată reprezintă vehiculele care contribuie în mod esențial la prestarea directă a serviciilor cu plată și fără de care serviciile nu pot fi efectuate.

(7) Utilizarea vehiculului pentru activitățile exceptate prevăzute la art. 145¹ alin. (3) din Codul fiscal rezultă, în funcție de fiecare situație în parte, din informații cum sunt: obiectul de activitate al persoanei impozabile, dovada că persoana impozabilă are personal angajat cu calificare în domeniile prevăzute de excepții, foile de parcurs care trebuie să conțină cel puțin elementele prevăzute la alin. (2) sau orice alte dovezi care pot fi furnizate.

(8) Încadrarea vehiculelor în categoriile prevăzute de art. 145¹ din Codul fiscal se realizează de fiecare persoană impozabilă luând în considerare criteriile prevăzute de Codul fiscal și de prezentele norme metodologice. Dacă situația de fapt constatată de organul fiscal este diferită de situația prezentată de persoana impozabilă în ce privește exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ din Codul fiscal, organul fiscal este îndreptățit să aprecieze, în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză, în conformitate cu prevederile Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.”

Începând cu data de 01.01.2016, art.298 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

“Art.298- (1) Prin excepție de la prevederile [art. 297](#) se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei aferente cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului de vehicule rutiere motorizate și a taxei aferente cheltuielilor legate de vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

(2) Restricția prevăzută la alin. (1) nu se aplică vehiculelor rutiere motorizate având o masă totală maximă autorizată care depășește 3.500 kg sau mai mult de 9 scaune, inclusiv scaunul șoferului.

(3) Prevederile alin. (1) nu se aplică următoarelor categorii de vehicule rutiere motorizate:

a) vehiculele utilizate exclusiv pentru servicii de urgență, servicii de pază și protecție și servicii de curierat;

b) vehiculele utilizate de agenții de vânzări și de achiziții;

c) vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru serviciile de taximetrie;

d) vehiculele utilizate pentru prestarea de servicii cu plată, inclusiv pentru instruire de către școlile de șoferi;

e) vehiculele utilizate pentru închiriere sau a căror folosință este transmisă în cadrul unui contract de leasing financiar ori operațional;

f) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(4) În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere conform alin. (1), fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii potrivit alin. (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la [art. 297](#) și [art. 299 - 301](#).”

Având în vedere prevederile legale menționate mai sus, se reține că în cazul vehiculelor utilizate exclusiv în scopul activității economice, taxa aferentă cumpărării, achiziției intracomunitare, importului, închirierii sau leasingului și cheltuielilor legate de aceste vehicule este deductibilă conform regulilor generale prevăzute la art.145 și la art.146 - 147¹ din Codul fiscal, nefiind aplicabilă limitarea la 50% a deducerii taxei și că în vederea exercitării dreptului de deducere a taxei orice persoană impozabilă trebuie să dețină documentele prevăzute de lege pentru deducerea taxei și să întocmească foaia de parcurs care trebuie să conțină cel puțin următoarele informații: categoria de vehicul utilizat, scopul și locul deplasării, kilometrii parcurși, norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Astfel, persoana impozabilă înregistrată în scopuri de TVA care utilizează un autoturism, poate decide în cadrul fiecărei perioade fiscale dacă:

- limitează dreptul de deducere a TVA deductibile aferente combustibilului consumat sau a celorlalte achiziții legate direct de autoturismul respectiv (piese de schimb, reparații, întreținere etc.) integral 100% sau parțial 50%;

- exercită integral dreptul de deducere a TVA.

Aplicarea unui tratament fiscal trebuie să fie flexibilă, în funcție de utilizarea efectivă a autoturismului într-o perioadă fiscală, respectiv luna calendaristică sau trimestrul calendaristic în cadrul unui an.

Exercitarea integrală a dreptului de deducere se efectuează numai în situația în care se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice. Astfel, se consideră că un vehicul este utilizat exclusiv în scopul activității economice dacă este folosit pentru:

- deplasări în țară sau în străinătate la clienți sau furnizori, pentru prospectarea pieței;

- deplasări la punctele de lucru;

- deplasări la bancă, la vamă, la oficiile poștale, la autoritățile fiscale;

- deplasări pentru intervenție, service, reparații;
- exercitarea atribuțiilor de serviciu de către personalul de conducere. Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere a TVA în cotă de 100%, trebuie să existe dovada că vehiculul este utilizat pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu, care, la rândul lor decurg din obiectul de activitate al firmei;

- alte acțiuni similare celor enumerate anterior.

Pentru a beneficia de exercitarea dreptului de deducere în cota de 100% aferentă combustibilului auto, dar și a celorlalte cheltuieli: dobandă, diverse elemente componente ale ratei de leasing, reparații, întreținere, piese de schimb etc.) trebuie întocmită foaia de parcurs ca document justificativ.

Acest document trebuie să conțină cel puțin următoarele informații:

- categoria de vehicul utilizat;
- scopul și locul deplasării;
- kilometrii parcurși;
- norma proprie de consum carburant pe kilometru parcurs.

Limitarea cu 50% se efectuează numai în situația în care nu se poate justifica utilizarea autoturismului exclusiv în scopul activității economice.

Din documentele existente la dosarul cauzei se rețin următoarele:

- petentul deține un autovehicul Audi 80 ce se încadrează la limitarea dreptului de deducere;

- forma de exercitare a profesiei este cabinet medical veterinary;

- petentul nu a prezentat nici organelor de inspecție fiscală și nici în susținerea contestației foi de parcurs;

- autovehiculul utilizat de petent nu se încadrează în categoria celor care depășesc masa maximă autorizată de 3.500 kg și pentru care aceasta ar avea dreptul de deducere;

Având în vedere că petentul nu a prezentat în susținerea contestației documente din care să rezulte o altă situație decât cea constatată de organele de inspecție fiscală pentru acordarea 100% a deductibilității cheltuielilor cu piesele de schimb și pentru deducerea taxei pe valoarea adăugată aferentă, în temeiul prevederilor art. art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată de **CMVI X** pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la impozitul pe venit în sumă de S lei lei și la taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, Direcția Generală

Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcții în sumă de S lei și dacă petentul are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă respectivelor achiziții, în condițiile în care acestea nu sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

În fapt, în anul 2013, petentul a înregistrat cheltuieli cu materialele de construcții în sumă de S lei. Organele de inspecție fiscală au considerat că aceste cheltuieli nu sunt deductibile fiscal deoarece petentul nu a prezentat devize de lucrări și au stabilit un impozit pe venit suplimentar în sumă de S lei.

De asemenea, organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul nu are dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă materialelor de construcții achiziționate, în sumă de S lei.

În drept, art.48 alin.(1) și (4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art.48-(1) Venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor [art. 49](#) și [50](#).

(...)

(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;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că venitul net din activități independente se determină ca diferență între venitul brut și cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, și că pentru a fi deductibile fiscal cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, potrivit art.145 alin.(1) și (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“Art. 145. - (1) Dreptul de deducere ia naștere la momentul exigibilității taxei.

(2) Orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul următoarelor operațiuni:

a) operațiuni taxabile;”

iar art. 146 alin.1 lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Condiții de exercitare a dreptului de deducere

(1) Pentru exercitarea dreptului de deducere a taxei, persoana impozabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiții:

a) **pentru taxa datorată sau achitată, aferentă bunurilor care i-au fost ori urmează să îi fie livrate sau serviciilor care i-au fost ori urmează să îi fie prestate în beneficiul său de către o persoană impozabilă, să dețină o factură emisă în conformitate cu prevederile art.155;”**

Având în vedere prevederile legale mai sus menționate, se reține că orice persoană impozabilă înregistrată ca plătitor de taxa pe valoarea adăugată are dreptul să deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor și serviciilor achiziționate dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile iar pentru justificarea acestui drept, persoana impozabilă trebuie să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute de lege.

Conform dispozițiilor legale de mai sus, persoanele impozabile au dreptul să-și deducă taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de bunuri și servicii numai dacă sunt îndeplinite **două condiții cumulative**, și anume: achizițiile sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere. În aceste condiții, pentru a dovedi că bunurile achiziționate sunt utilizate, într-adevăr, în folosul operațiunilor taxabile, persoana impozabilă este obligată nu numai să dețină factura în care este înscrisă taxa pe valoarea adăugată deductibilă, ci **să și demonstreze că bunurile au fost achiziționate în folosul operațiunii taxabile respective. Simpla prezentare a unor documente nu poate asigura exercitarea dreptului de deducere de către contribuabili.**

De asemenea, potrivit art. 11 alin. (1) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, cu modificările și completările ulterioare: **"La stabilirea sumei unui impozit sau 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".**

Astfel, art. 11 alin. (1) din Codul fiscal consacră, la nivel de lege, **principiul prevalenței economice asupra juridicului**, al realității economice, în baza căruia **autoritățile fiscale au dreptul** să analizeze orice operațiune (tranzacție) nu numai din punct de vedere juridic, ci și din punct de vedere al **scopului economic urmărit** de contribuabil. În acest spirit, o tranzacție normală din punct de vedere juridic, poate să nu fie luată în considerare sau să fie reîncadrată din punct de vedere economic, în scopul aplicării legii fiscale. Astfel, **simpla achiziție a unui bun/serviciu pe numele persoanei impozabile, nu constituie și o prezumție a utilizării în scop economic a bunului/serviciului achiziționat.**

Prin urmare, se reține că, chiar dacă petentul deține facturi pentru achizițiile de bunuri, acestea nu sunt suficiente pentru a beneficia de dreptul de deducere cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, petentul trebuind să justifice cu documente legale necesitatea achiziționării acestora

prin specificul activităților desfășurate, respectiv măsura în care acestea au fost efectuate în scopul realizării de operațiuni taxabile.

Prin urmare, existența facturilor nu este relevantă, întrucât așa cum s-a reținut anterior petentul își poate exercita dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora doar în situația în care sunt îndeplinite cumulativ condițiile expres prevăzute în dispozițiile legale mai sus menționate, respectiv utilizarea acestora în folosul operațiunilor taxabile și existența facturilor de achiziție completate conform legii.

Din analiza documentelor anexate la dosarul cauzei, respectiv a Raportului de inspecție fiscală nr. ..., se reține că **CMVI X** a considerat că sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcții și și-a exercitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă acestora, în baza facturilor emise de diverși furnizori.

În urma verificării, organele de inspecție fiscală au constatat că petentul nu poate beneficia de exercitarea dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcții în sumă de S lei, întrucât acesta nu justifică cu documente faptul că materialele de construcții au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, contestatorul neprezentând documente (deviz de lucrări) din care să rezulte modul de folosire al acestora, obiectivul la care au fost utilizate.

Astfel, se reține că **CMVI X** nu a prezentat documente justificative din care să rezulte că materiale de construcții au fost utilizate în folosul operațiunilor sale taxabile, respectiv rapoarte de lucru, devize de lucrări, procese verbale de recepție, deductibilitatea cheltuielilor și dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată nefiind condiționat doar de existența facturilor, ci și de obligația ca contestatorul să justifice că bunurile în cauză au fost destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

De asemenea, se reține că petentul nu prezintă niciun document, în susținerea contestației prin care să combată și să înlăture constatările organelor de inspecție fiscală, să justifice că aceste achiziții sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin urmare, având în vedere cele precizate mai sus, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile legale în materie, rezultă că organele de inspecție fiscală în mod legal au considerat că nu sunt deductibile fiscal cheltuielile cu materialele de construcții în sumă de S lei și nu au acordat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei înscrisă în facturi reprezentând materiale de construcții emise de diverși furnizori în anul 2013, fapt pentru care contestația se va respinge ca neîntemeiată și nesusținută cu documente pentru impozitul pe venit în sumă de S lei și pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privin Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare

Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

3. Cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită ca diferență între suma rezultată prin aplicarea cotei de TVA de 24% și suma rezultată prin aplicarea cotei reduse de TVA de 9% asupra valorii donațiilor de produse de uz veterinar în sumă de S lei, în condițiile în care acestea au fost achiziționate cu cota de TVA de 24%, și nu cu cota redusă de 9%.

În fapt, în anul 2014, petentul a dat cu titlu gratuit, sub formă de donații, proprietarilor de animale, produse de uz veterinar în valoare de S lei. Organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, prin aplicarea cotei de 24% asupra bazei impozabile în sumă de S lei (S lei x 24%).

Potentul susține că eronat organele de inspecție fiscală au aplicat cota de TVA de 24%, în loc de 9% asupra valorii donațiilor de medicamente de uz veterinar în sumă de S lei.

În drept, art.128 alin.(4) și art.137 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, prevede că:

„Art.128- (4) Sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată următoarele operațiuni:

(...)

b) preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial;”

“Art.137-(1) Baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este constituită din:

(...)

c) pentru operațiunile prevăzute la [art. 128](#) alin. (4) și (5), pentru transferul prevăzut la [art. 128](#) alin. (10) și pentru achizițiile intracomunitare considerate ca fiind cu plată și prevăzute la [art. 130¹](#) alin. (2) și (3), prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării. În cazul în care bunurile reprezintă active corporale fixe, baza de impozitare se stabilește conform procedurii stabilite prin norme;”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că sunt asimilate livrărilor de bunuri efectuate cu plată și preluarea de către o persoană impozabilă a bunurilor mobile achiziționate sau produse de către aceasta pentru a fi puse la dispoziție altor persoane în mod gratuit, dacă taxa aferentă bunurilor respective sau părților lor componente a fost dedusă total sau parțial și că baza de impozitare în acest caz este constituită din

prețul de cumpărare al bunurilor respective sau al unor bunuri similare ori, în absența unor astfel de prețuri de cumpărare, prețul de cost, stabilit la data livrării.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că petentul a dedus, în anul 2014, taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei aferentă achizițiilor de produse de uz veterinar, în sumă de S lei.

Astfel, asupra valorii achizițiilor, în sumă de S lei, a fost aplicată cota de TVA de 24%.

Din documentele existente la dosarul cauzei nu rezultă că aceste achiziții au reprezentat medicamente de uz veterinar, deoarece acestea au fost facturate cu cota de 24%, și nu cu cota de TVA de 9% așa cum prevede art.140 alin.(2) lit e) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru astfel de livrări.

De altfel, chiar dacă bunurile achiziționate în anul 2014 ar reprezenta medicamente de uz veterinar, petentul nu ar avea dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei, deoarece furnizorul nu a aplicat cota corectă de TVA pentru livrările de medicamente de uz veterinar de 9%, cotă ce era în vigoare la acea dată.

Având în vedere că aceste achiziții au fost efectuate cu cota de TVA de 24%, ele nereprezentând achiziții de medicamente de uz veterinar, și ținând seama de faptul că petentul nu depune în susținerea contestației niciun document din care să rezulte că respectivele achiziții au reprezentat medicamente de uz veterinar, precum și de faptul că baza de impozitare în cazul bunurilor puse la dispoziție de către o persoană impozabilă altor persoane în mod gratuit este constituită din prețul de cumpărare al bunurilor respective, se reține că în mod legal organele de inspecție fiscală au stabilit că petentul datorează taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei, stabilită prin aplicarea cotei de 24% asupra valorii bunurilor puse la dispoziția altor persoane în mod gratuit, în sumă de S lei, și nu prin aplicarea cotei de 9%, astfel că, în temeiul prevederilor art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei.

4. Cauza supusă soluționării este dacă contestatorul datorează contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, în condițiile în care motivele invocate în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice constatările organelor de inspecție fiscală.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... emisă în baza Raportului

de inspecție fiscală nr. ..., organele de inspecție fiscală au stabilit o diferență de contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de X lei, prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil recalculat, în sumă totală de X lei (X lei în anul 2013, X lei în anul 2014, X lei în anul 2015 și X lei în anul 2016) și o contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei, prin aplicarea cotei de 26,3% asupra diferenței de venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2016, în sumă totală de S lei, din aceste sume petentul contestând contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei stabilită prin aplicarea cotei de 5,5% asupra diferenței de venit net anual impozabil recalculat, în sumă totală de S lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei stabilită prin aplicarea cotei de 26,3% asupra diferenței de venit net anual impozabil recalculat pentru anul 2016, în sumă totală de S lei.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 257 din Legea nr. 95 din 14 aprilie 2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare și ale art. 296²¹ din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, unde se precizează:

“Art. 257-(1) Persoana asigurată are obligația plății unei contribuții bănești lunare pentru asigurările de sănătate, cu excepția persoanelor prevăzute la art. 213 alin. (1).

(2) Contribuția lunară a persoanei asigurate se stabilește sub forma unei cote de 5,5%, care se aplică asupra:

(...)

b) veniturilor impozabile realizate de persoane care desfășoară activități independente care se supun impozitului pe venit; dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția, aceasta nu poate fi mai mică decât cea calculată la un salariu de bază minim brut pe țară, lunar;(...)”.

“Art. 296²¹- (1) Următoarele persoane au calitatea de contribuabil la sistemul public de pensii și la cel de asigurări sociale de sănătate, cu respectarea prevederilor instrumentelor juridice internaționale la care România este parte, după caz:

a) întreprinzătorii titulari ai unei întreprinderi individuale;

b) membrii întreprinderii familiale;

c) persoanele cu statut de persoană fizică autorizată să desfășoare activități economice;”.

Începând cu data de 01.01.2016 sunt aplicabile prevederile art.1378, art.138, art.155 și art.156 din Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și anume:

„Art.137- Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul public de pensii, prevăzuți la [art. 136](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale pentru următoarele categorii de venituri:

(...)

b) venituri din activități independente, definite conform [art. 67](#);

“Art.138-Cotele de contribuții de asigurări sociale sunt următoarele:

a) 26,3% pentru condiții normale de muncă, din care 10,5% pentru contribuția individuală și 15,8% pentru contribuția datorată de angajator;”

“Art.155- Categoriile de venituri supuse contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate

(1) Contribuabilii/Plătitorii de venit la sistemul de asigurări sociale de sănătate, prevăzuți la [art. 153](#), datorează, după caz, contribuții de asigurări sociale de sănătate pentru următoarele categorii de venituri:

(...)

c) venituri din activități independente, definite conform [art. 67](#);

„Art.156- Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate

Cotele de contribuții de asigurări sociale de sănătate sunt următoarele:

a) 5,5% pentru contribuția individuală;

b) 5,2% pentru contribuția datorată de angajator.”

Din prevederile legale de mai sus rezultă că datorează contribuție de asigurări sociale și contribuție de asigurări sociale de sănătate contribuabilii care obțin venituri din activități independente, cotele de contribuții fiind de 26,3%, respectiv de 5,5%.

Având în vedere faptul că, așa cum s-a arătat mai sus, atât veniturile impozabile în sumă de S lei (S lei + S lei) asupra cărora a fost calculată contribuția de asigurări sociale de sănătate, cât și veniturile impozabile aferente anului 2016, în sumă de S lei, din care petentul a contestat o parte și asupra cărora a fost calculată contribuția de asigurări sociale au fost stabilite în mod legal de organele de inspecție fiscală, rezultă că petentul datorează și contribuția la asigurările sociale de sănătate în sumă de S lei și contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, fapt pentru care, în temeiul art.279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct. 11.1. lit.a) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, se va respinge ca neîntemeiată contestația pentru suma de S lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate și pentru suma de S lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale.

5. Cauza supusă soluționării este dacă Serviciul Soluționare Contestații 1 din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași se poate investi cu soluționarea pe fond a contestației pentru contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, în condițiile în care această obligație fiscală nu a fost stabilită prin decizia de impunere contestată.

În fapt, prin Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui s-a stabilit în sarcina petentului obligația de plată cu titlu de contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei.

Prin contestația formulată, petentul contestă contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, deci o contribuție mai mare cu S lei decât cea stabilită de organele de inspecție fiscală.

În drept, în cauză sunt aplicabile dispozițiile art. 268 alin. (1) și alin. (2) și ale art. 269 alin. (2) din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 268- Posibilitatea de contestare

(1) Împotriva titlului de creanță, precum și împotriva altor acte administrative fiscale se poate formula contestație potrivit prezentului titlu. Contestația este o cale administrativă de atac și nu înlătură dreptul la acțiune al celui care se consideră lezat în drepturile sale printr-un act administrativ fiscal.

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

Art. 269- Forma și conținutul contestației

(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.”

Analizând textele de lege menționate și decizia de impunere contestată, organul de soluționare competent reține că prin decizia de impunere contestată s-a stabilit în sarcina petentului obligația de plată a contribuției de asigurări sociale în sumă de S lei, acesta contestând o contribuție de asigurări sociale în sumă de S lei, deci cu S lei mai mult decât contribuția stabilită suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Speței îi sunt aplicabile și prevederile pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, care prevede:

„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;”

Având în vedere că contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei nu a fost stabilită prin decizia de impunere contestată, se va respinge ca fiind fără obiect contestația formulată de **CMVI X** pentru contribuția de asigurări sociale în sumă de S lei, în temeiul prevederilor art. 279 alin.(1) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu pct.11.1 lit.c) din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală.

Pentru considerentele reținute și în baza prevederilor legale invocate în conținutul prezentei decizii, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași

DECIDE:

Art.1. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **CMVI X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ... și a Deciziei de impunere privind obligațiile fiscale principale aferente diferențelor bazelor de impozitare stabilite în cadrul inspecțiilor fiscale la persoane fizice nr. ..., emise în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... de Activitatea de Inspecție Fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui pentru suma totală de S lei, reprezentând:

- S lei impozit pe venit;
- S lei contribuție de asigurări sociale de sănătate;
- S lei contribuție de asigurări sociale;
- S lei taxă pe valoarea adăugată.

Art.2. Respingerea ca fiind fără obiect a contestației formulate de **CMVI X** pentru suma de S lei reprezentând contribuție de asigurări sociale.