



DECIZIA NR. 10324/22.10.2020

privind soluționarea contestațiilor formulate de **dna X, CNP X, județul Vaslui** în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X**, înregistrate la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub n. X și nr.X și la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR/X și nr. ISR_REG/X și reînregistrate sub nr. ISR_REG X

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, a fost sesizată de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin adresa nr.X din 30.07.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr.ISR_REGX/03.08.2020, cu privire la reluarea procedurii de soluționare a contestațiilor formulate de **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X**, cu sediul în municipiul X, str.X, nr.X, județul Vaslui, anexând în copie Ordonanța de clasare dispusă de către Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași din 06.07.2020 cu privire la dosarul X.

Prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.AFJ/X din 16.03.2015, **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X**, prin avocat X în calitate de reprezentant convențional, conform Împuternicire avocațială seria B X/2015, anexată în original la dosarul cauzei, contestă Decizia de impunere nr. X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014.

Prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.VSG-REG/X din 17.10.2016, **dna X, CNP X**, prin avocat X în calitate de reprezentant convențional, conform Împuternicire avocațială seria B X/2016, anexată în original la dosarul cauzei, contestă Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie care a înlocuit Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014.

Având în vedere prevederile pct.9.5 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, potrivit căruia *“În situațiile în care organele competente au de soluționat două sau mai multe contestații, formulate de aceeași persoană fizică sau juridică împotriva unor titluri de creanță fiscală, ori alte acte administrative fiscale încheiate de aceleași organe fiscale sau alte organe fiscale vizând aceeași categorie de obligații fiscale ori tipuri diferite, dar care sub aspectul cuantumului se influențează reciproc, se poate proceda la conexarea dosarelor, dacă prin aceasta se asigură o mai bună administrare și valorificare a probelor în rezolvarea cauzei”*, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1 va proceda la conexarea contestațiilor formulate de **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X**, astfel cum au fost prezentate mai sus.

Urmare inspecției fiscale efectuate la **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X, CNP X**, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au întocmit Raportul de inspecție fiscală de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, în care au fost consemnate deficiențele constatate cu privire la impozitul pe venit, taxa pe valoarea adăugată și contribuții de asigurări sociale aferente cheltuielilor privind consumurile de materiale de construcții (materiale achiziționate de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C XS.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L), piese de schimb, materiale de întreținere și curățenie, combustibili, precum și cheltuieli fără a exista documente justificative.

În baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014 a fost emisă:

◀ Decizia de impunere nr.X/3047 din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care organele de inspecție fiscală, urmare aspectelor constatate cu privire la operațiunile mai sus menționate, au stabilit suplimentar de plată în sarcina **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X** obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

-**S lei** – taxa pe valoarea adăugată;

-**S lei** – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

◀ Decizia de impunere nr.X/3047 din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie ce a fost corectată și înlocuită cu Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, contestată, prin care organele de inspecție fiscală, urmare aspectelor constatate

cu privire la operațiunile mai sus menționate, au stabilit suplimentar de plată în sarcina **nei X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X**, obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** – impozitul pe venit;
- **S lei** – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- S lei** – contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- S lei** – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Totodată, organele de inspecție fiscală, apreciind că sunt întrunite elementele constitutive ale infracțiunilor prevăzute de art.9 alin.(1) lit.c) din Legea nr.241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale, cu modificările și completările ulterioare, au înaintat Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, Plângerea penală nr.X/28.01.2015, transmisă prin poștă cu adresa nr.X/16.02.2015, cu confirmare de primire din data de 18.02.2015, împotriva **nei X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, menționând că prejudiciul cauzat bugetului consolidat al statului este în sumă de **S lei** și reprezintă:

- **S lei** - impozitul pe venit;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere impozitului pe venit;
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin e-mailul trimis în data de 06.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, comunică Serviciului Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași faptul că „[...] *În plângerea penală din eroare de adiție s-au consemnat accesorii în sumă totală de S lei față de **S lei**, dar conform principiului accesoriiile urmează debitul, accesoriiile care rămân definitive în plângerea penală sunt în sumă de **S lei***”.

Prin e-mailul trimis în data de 28.06.2016, organele de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, transmite Serviciului de Soluționare Contestații din cadrul Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași, Referatul nr.X din 28.06.2016 din care rezultă faptul că „[...] *din greșeală de adiție și dactilografieră în plângerea penală a fost scrisă suma de S lei în loc de S lei.[...]*”, iar în ceea ce privește contribuțiile de asigurări de sănătate „[...] *din greșeală de adiție și dactilografieră în plângerea penală a fost scrisă suma de S lei în loc de S lei.*”

Întrucât între stabilirea obligațiilor bugetare constatate de organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, prin Raportul de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014 care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, contestată și Deciziei de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, contestate, și stabilirea caracterului infracțional al faptelor săvârșite a existat o strânsă interdependență de care a depins soluționarea cauzei pe cale administrativă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor, în temeiul prevederilor art.214 alin.(1) lit.a) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prin art.1 din dispozitivul Deciziei nr.X/29.11.2016 a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate,

și prin art.1 din dispozitivul Deciziei nr.X/24.11.2016 a suspendat soluționarea cauzei pentru suma totală de **S lei** ce reprezintă:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere taxei pe valoarea adăugată,

procedura administrativă urmând a fi reluată la încetarea cu caracter definitiv a motivului care a determinat suspendarea, în condițiile legii, conform celor reținute în decizie.

Prin Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași s-a dispus "*clasarea cauzei privind suspecta X cercetată pentru săvârșirea infracțiunii de <evaziune fiscală> prev.și ped. de art.9 lit.c din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.8 din Legea nr.241/2015 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.*"

Prin adresa nr.X/30.07.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/03.08.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, a comunicat Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași, iar prin e-mailul din data de 03.08.2020 ora 09:59 a comunicat că "*nu formulăm altă acțiune*", astfel Ordonanța de clasare din data de

06.07.2020, Dosar nr.X/2015 este definitivă în sistemul căilor de atac, în conformitate cu prevederile art.341 alin.(8) din Codul de procedură penală.

Având în vedere că Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, a rămas definitivă, reiese că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestației formulate de **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X** a încetat definitiv.

Constatând că în speță sunt întrunite dispozițiile art.277 lin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare „(3) *Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat ori nu*” **se va relua soluționarea contestației** pentru suma totală de **S lei** (S lei +Slei), reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **Slei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate ;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

I. BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, CUI X, prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.AFJ/X din 16.03.2015, contestă Decizia de impunere nr. X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, aducând următoarele argumente:

Raportul de inspecție fiscală și implicit decizia de impunere cu privire la taxa pe valoarea adăugată sunt nelegale, *“bazându-se pe o aplicare greșită a dispozițiilor legale procedurale și materiale și pe constatări eronate ale inspectorilor fiscali cu privire la situațiile (stările) de fapt fiscale.”*

Pentru exercitarea dreptului de deducere a T.V.A "*(prevăzut de art. 168 lit.a din Directiva 2006/112/CE și de art. 145 C.fisc. român), trebuie doar să existe o factură care trebuie emisă pentru orice livrare de bunuri sau prestare de servicii pe care o persoană impozabilă le efectuează către o altă persoană impozabilă. Existența facturii fiscale, mai ales corelată cu plata efectivă a prețului serviciului prestat sau al bunului livrat, este dovada și garanția realității operațiunii economice.”* Petenta precizează că instanța europeană *“reconfirmă faptul că pentru exercitarea dreptului de deducere T.V.A, organele fiscale nu pot invoca tot*

felul de condiții (sau, mai mult, să găsească tot felul de pretexte) formaliste și aparente, atâta timp cât pe fond, este clar că destinatarul prestării de servicii sau livrării de bunuri este persoana impozabilă care este obligată la plata T.V.A dar este îndreptățită la a deduce o astfel de taxă.”

Organele de inspecție fiscală nu au făcut proba caracterului fictiv al operațiunilor care au stat la baza emiterii facturilor și nu au dovedit că tranzacțiile din care derivă acest drept constituie o practică abuzivă.

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă **achizițiilor de materiale de construcții**, petenta precizează că *”în mod nejustificat organele de inspecție fiscală au refuzat dreptul de deducere”*. Materialele de construcții achiziționate au fost folosite în realizarea unor investiții pentru biroul notarial (construirea sediului biroului notarial, amenajarea parcării de la sediul biroului, îngrădirea unui teren al biroului notarial, realizarea unor construcții pentru asigurarea arhivelor și a depozitării unor bunuri ale biroului, precum și pentru construirea unei anexe la sediul biroului notarial necesară diverselor activități conexe serviciilor publice ce trebuie prestate la birou) și în realizarea în timp a unor amenajări, modernizări și reparații la aceste obiective ale biroului notarial.

Se menționează că organele de inspecție fiscală refuză nejustificat dreptul de deducere aferent achizițiilor de materiale de construcții, nerecunoscând realizarea lucrărilor în regie proprie cu aceste materiale, **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** motivând *”că regia proprie la executarea lucrărilor de construcții nu este interzisă de nicio normă legală, ci din contra, o astfel de ipoteză la executarea construcțiilor este avută în vedere de normele legale specifice (spre exemplu art.37 alin.(2) din Legea nr.50/1991). ”*

Cu privire la taxa pe valoarea adăugată aferentă **achizițiilor de materiale de curățenie**, petenta precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală nu au dat dreptul de deducere taxei pe valoarea adăugată, motivând că există facturi fiscale și dovada achitării prețului conform valorii din facturi, iar *”ca să ai pretenții de la clienți trebuie ca în prezența acestora, biroul notarial să arate impecabil. ”*

Se menționează că și în celelalte cazuri de achiziții de bunuri sau servicii, dreptul de deducere a TVA-ului aferent a fost înlăturat nejustificat, fără o reală motivare, deși există operațiuni taxabile în aval și în amonte, există facturi fiscale care fac dovada existenței și a realității operațiunilor, există dovada plăților făcute la valorile subiective indicate în facturi și că *”existența tuturor acestor elemente susțin dreptul de deducere a TVA-ului, ca dreptul fundamental în asigurarea principiului neutralității fiscale.”*

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil și piese de schimb aferente autovehiculelor din dotare, petenta precizează că inspectorii au realizat o aplicare în timp total eronată a dispozițiilor art.145¹ din Codul fiscal și o interpretare greșită a acestor dispoziții. Se precizează că până la data intrării în vigoare (1 mai 2009) nu există niciun fel de limitare specială a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu autovehiculele și că în perioada 1 mai 2009 - 31 decembrie 2011, nu era limitat dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferent reparațiilor și pieselor de

schimb pentru autovehicule. Se precizează că art. 145¹ din Codul fiscal a fost modificat prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr.125/2011, modificare ce a intrat în vigoare de la data de 01.01.2012 până la data de 01.07.2012, când a intervenit o nouă modificare prin art.1 pct.15 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012. Se mai precizează că, începând cu data de 01 iulie 2012, 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 autovehicule”*.

Se precizează că *“în mod total abuziv, cu sfidarea regimului juridic specific al T.V.A-ului, organele de inspecție fiscală au restricționat dreptul de deducere a T.V.A doar la 2 din cele 4 autovehicule ale biroului”, și în “mod total nejustificat, organele de inspecție fiscală susțin că facturile fiscale cu achizițiile de piese auto ar trebui să fie însoțite de devize de lucrări, foi de parcurs etc.”*

Se precizează că foile de parcurs obligatorii au apărut ca înscrisuri probatorii ale utilizării exclusive a autovehiculelor abia începând cu data de 01 iulie 2012 odată cu modificarea art. 145¹ din Codul fiscal, prin art.1 pct.15 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012 și odată cu modificarea pct.45¹ din Normele metodologice.

Prin contestația înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui sub nr.VSG-REG/XX din 17.10.2016, **dna X, CNP X**, contestă Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie care a înlocuit Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, aducând următoarele argumente:

Se precizează că în mod nelegal organele de inspecție fiscală au stabilit obligații suplimentare și implicit accesorii doar pe baza unor suspiciuni de nerealitate a tranzacțiilor economice, fără să existe vreo probă care să confirme astfel de suspiciuni.

Cu privire la cheltuielile aferente autovehiculelor se precizează că fără indicarea vreunui temei legal care să-i confere vreun drept în acest sens, echipa de inspecție fiscală stabilește doar cheltuielile pentru 2 autoturisme că sunt deductibile, în fapt toate autovehiculele pe care biroul notarial le-a avut în perioada verificată au fost necesare desfășurării activității sale economice. În ceea ce privește foile de parcurs, petenta precizează că *“ au apărut ca înscrisuri probatorii ale utilizării exclusive a autovehiculelor abia începând cu data de 01 iulie 2012, odată cu modificarea art.48 alin.7 lit.1¹ C.fisc.prin Art.1 pct 8 din O.U.G.nr.24/2012 și odată cu modificarea pct.39¹,din partea 73¹ a Normelor metodologice (H.G. nr.44/2004) prin Art.1 lit.B pct 3 din H.G. nr.670/2012. Orice deducere a cheltuielilor aferente*

autovehiculelor până la data de 1 iulie 2012 nu era condiționată de existența foilor de parcurs.”

Cu privire la materialele de construcții, se menționează că acestea au fost realizate pentru asigurarea cadrului de desfășurare efectivă a activității biroului notarial, cu scopul obținerii de venituri din serviciile prestate.

Se precizează că materialele de construcții au fost folosite pentru sediul biroului notarial, amenajarea și modernizarea parcării de la sediul biroului notarial. În ceea ce privește executarea lucrărilor, petenta precizează că acestea au fost făcute în regie proprie, *“lucru ce nu este interzis de nicio normă legală”*.

În ceea ce privește cheltuielile privind materialele de curățenie, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit baze de impunere suplimentare la impozitul pe venit pe bază de estimări a unor sume de bani pe lună, fără a exista vreo detaliere a motivelor de fapt și de drept care impun o astfel de estimare, fără o prezentare a metodei de estimare și a argumentelor concrete raportat la situația de fapt, fără ca estimarea să fi avut în primă fază o analiză detaliată pe cantități de materiale, care, eventual să permită pe baza prețurilor de achiziție din facturi să se stabilească bazele de impunere.

Cu privire la cheltuielile cu amenajarea parcării, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au stabilit ca nedeductibilă suma de S lei, menționând că aceste amenajări reprezintă investiții aferente unui bun închiriat și raportat la prevederile art. 49 alin.(4) lit. c) din Codul fiscal, acestea trebuie să respecte regimul amortizării. Se precizează că în virtutea acestor norme legale, biroul notarial a înregistrat amortizarea cu amenajarea parcării și în mod corect și legal a înregistrat-o ca și cheltuială deductibilă.

Cu privire la cheltuielile cu scoaterea din gestiune a sediului vechi, petenta precizează că organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibilă cheltuila aferentă vânzării celor două apartamente care au constituit vechiul sediu al biroului notarial.

Cu privire la obligațiile fiscale accesorii stabilite de organele de inspecție fiscală aferente sumelor stabilite suplimentar de plată, petenta precizează că se impune ca în contextul constatării inexistenței unor obligații fiscale suplimentare, raportul și deciziile să fie anulate și cu privire la accesorii, în aplicarea principiului de drept accesorium sequitur principale (accesoriul urmează calea principalului).

În concluzie, dna X, CNP X, în nume propriu și în numele BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui solicită admiterea în tot a contestațiilor dispunând în principal la anularea totală a actelor administrative fiscale contestate și în subsidiar desființarea totală a actelor administrative fiscale contestate și refacerea inspecției fiscale prin reverificarea de către o altă echipă de inspecție fiscală doar a ultimilor 3 ani fiscali.

II.Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui- Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, au efectuat inspecția fiscală la BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, în urma căreia a fost întocmit Raportul de inspecție fiscală nr. X 02.12.2014 care a stat la baza

emiterii Deciziei de impunere nr. X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și a Deciziei de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie ce a fost înlocuită cu Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, contestate.

Conform Raportului de inspecție fiscală nr. X din 02.12.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, inspecția fiscală a cuprins perioada 01.11.2009 – 30.06.2014.

Pentru perioada 01.11.2009 – 30.06.2014, diferența de taxă pe valoarea adăugată nedeductibilă stabilită suplimentar de plată de organele de inspecție fiscală este în sumă de **S lei** aferentă unei baze de impunere în sumă de S lei formată din:

-S lei cheltuieli cu materiale de construcții (plasă sudată, polistiren, tablă cutată, geam termoizolant, adeziv, var, etc) achiziționate de la furnizorii S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C XSRL, nefiind precizat pentru ce obiectiv (imobil) au fost consumate, neexistând devize de lucrări, procese verbale de punere în folosință/recepție finală și *“cheltuieli cu materiale pentru amenajare parcare”*, neexistând devize de lucrări, procese verbale de punere în folosință/recepție finală, precum și bunuri și servicii care nu au fost regăsite la sediul biroului notarial (ex. marmură Rușchița roz pal, achiziția și montarea de plăci/pavele dale, achiziția și montajul unei centrale termice marca Viessman Vitoped).

-S lei cheltuieli privind materiale de curățenie și întreținere fără a fi justificată achiziția și consumul acestora.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru constatarea realității acestor aprovizionări au solicitat prezentarea consumului de materiale pentru întreținerea și curățenia spațiului de lucru al biroului notarial.

BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui a prezentat o ofertă comercială emisă de S.C X S.R.L- dezinfecție și deratizare, privind serviciile de curățenie. Organele de inspecție fiscală precizează că oferta conține un preț lunar de S lei fără TVA în care sunt incluse cheltuielile salariale, cheltuieli de logistică și cheltuieli indirecte, fără a prezenta realitatea consumului de materiale pentru curățenie. Materialele de curățenie au fost achiziționate de la S.C X S.R.L, societate administrată de surorile dnei X, respectiv dna X și Xa, persoane ce au și calitatea de salariat în cadrul **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**.

-S lei reprezentând contravaloarea bonurilor de carburanți care au fost înregistrate pe cheltuieli, considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal. În urma verificării tuturor documentelor justificative și contabile organele de inspecție fiscală au admis ca și cheltuieli deductibile privind carburanții pentru două autoturisme din cele patru deținute de **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, astfel estimând la S lei (echivalent a 60.000 km/an) cheltuiala cu carburantul din care 50% cheltuială deductibilă. Estimarea s-a făcut întrucât **dna X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** nu a prezentat foi de parcurs pentru deplasările efectuate cu autoturismele din dotare.

-S lei cheltuieli privind piesele auto fără a fi justificate pentru ce autoturisme au fost utilizate, neexistând devize de lucrări.

Pentru neplata la termen a taxei pe valoarea adăugată stabilită suplimentar în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au calculat, pentru perioada 26.12.2011-02.12.2014, dobânzi/ majorări de întârziere (S lei) și penalități de întârziere (S lei) în sumă totală de **S lei**.

Invocând prevederile art.128, art.134¹, art.137, art.145 alin.(1) și alin.(2), art.145¹, art.150, art.156, art.157 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pct 65.1 și pct 65.2 din Hotărârea nr.1050 din 1 iulie 2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, art. 67, art.120 alin.(1) și art.120¹ din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr. X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care au stabilit în sarcina **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- **S lei** -taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

Prin Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, s-a stabilit în sarcina **dnei X, CNP X, jud. Vaslui**, suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând:

- S lei** – impozit pe venit;
- S lei** – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **S lei** – contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** –dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Organele de inspecție fiscală, sesizând eroarea materială din Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X din 02.12.2014, eroare ce a constat în "**greșeală de redactare referitor la CNP -X (prima pagină) și la pagina 33 din DI la CASS sumele care compun baza de impunere sunt incorecte respectiv: anul 2010-S lei, 2011-S lei, 2012-S lei**", au procedat la corectarea acesteia prin emiterea unui nou act administrativ fiscal care a înlocuit titlul de creanță care conținea erori.

Astfel a emis pe numele **dnei X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud.Vaslui**, Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie care a înlocuit Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014.

Prin Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, s-a stabilit în sarcina **dnei X, CNP X**, suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând:

- **S lei** – impozit pe venit;
- **S lei** – dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014 rezultă că, organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă totală de **S lei**, din care suma de **S lei** reprezentând impozit pe venit este aferentă unei baze impozabile stabilite suplimentar în sumă de **S lei** formată din:

- **S lei** reprezentând materiale de construcții (plasă sudată, ciment, țiglă metalică, cherestea, tablă cutată, geam termoizolant, etc) achiziționate de la furnizorii S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, nefiind precizat pentru ce obiectiv (imobil) au fost consumate, neexistând devize de lucrări, procese verbale de punere în folosință/recepție finală.

- **S lei** reprezentând cheltuieli cu materiale de curățenie și întreținere fără a fi justificată achiziția și consumul acestora.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru constatarea realității acestor aprovizionări (cantități enorme de materiale de curățenie cum ar fi în anul 2009: 875 kg detergent, 1056 buc. detergent gresie, 286 buc Clin, 516 buc. Pronto,

214 buc. cutii 1kg detartrant), a solicitat prezentarea consumului de materiale pentru întreținerea și curățenia spațiului de lucru al biroului notarial.

Dna **X**, **CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** a prezentat o ofertă comercială emisă de S.C X S.R.L- dezinfecție și deratizare, privind serviciile de curățenie. Organele de inspecție fiscală precizează că oferta conține un preț lunar de S lei fără TVA, în care sunt incluse cheltuielile salariale, cheltuieli de logistică și cheltuieli indirecte, fără a prezenta realitatea consumului de materiale pentru curățenie. Materialele de curățenie au fost achiziționate de la S.C X S.R.L, societate administrată de surorile dnei X, respectiv dna X și Xa, persoane ce au și calitatea de salariat în cadrul **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**.

-**S lei** reprezentând cheltuieli privind combustibilul, considerate de organele de inspecție fiscală ca și cheltuieli nedeductibile fiscal. În urma verificării tuturor documentelor justificative și contabile organele de inspecție fiscală au admis cheltuieli deductibile privind carburanții pentru două autoturisme din cele patru deținute de **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**.

-**S lei** reprezentând piese de schimb auto înregistrate în perioada 2009-2013, fără a fi justificate pentru ce autoturisme au fost utilizate, neexistând devize de lucrări.

- **S lei** reprezentând cheltuieli aferente vânzării a două apartamente, considerate de organele de inspecție fiscală ca nedeductibile fiscal, deoarece în timpul inspecției fiscale, operatorul economic nu a pus la dispoziția acestora "*fișa cheltuielilor și nici documente aferente acestui tip de cheltuială*".

- **S lei** reprezentând cheltuieli înregistrate fără documente justificative.

Pentru neplata la termen a impozitului pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au calculat, pentru perioada 20.07.2010-02.12.2014, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**.

În ceea ce privește contribuțiile de asigurări sociale de sănătate, referitoare la modul de declarare, evidențiere, constituire și virare a contribuțiilor sociale, inspecția fiscală, a cuprins perioada 01.01.2009 – 31.12.2013.

Organele de inspecție fiscală precizează faptul că, deoarece pentru perioada 2009-2013 s-au constatat diferențe la venitul net declarat, în sumă totală de S lei, pentru aceste diferențe au calculat, conform art.296 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare de plată privind contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S x 5,5%).

Pentru neplata la termen a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de **S lei**, organele de inspecție fiscală au calculat, pentru perioada 20.07.2009-02.12.2014, dobânzi și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**.

Invocând prevederile art.24 alin.(3) lit.e), art.48 alin.(4), alin.(5) și alin.(7), art.296 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, art.V alin.(3) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 125/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, art.120 alin.(1)

și art.120.1 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare și ținând cont de constatările consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, organele de inspecție fiscală au emis Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, care corectează eroarea materială și înlocuiește Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, prin care au stabilit în sarcina **nei X, CNP X**, obligații fiscale în sumă de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuțiilor de asigurări sociale de sănătate.

III. Având în vedere constatările organelor de inspecție fiscală, motivațiile **nei X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui desfășoară activitatea de "notariat public, servicii juridice", cod CAEN 6910 și este reprezentată de dna X.

Perioada verificată:

-Taxa pe valoarea adăugată	01.11.2009-30.06.2014
-Impozit pe venit	01.01.2009-31.12.2013
-Contribuții de asigurări sociale de sănătate	01.01.2009-31.12.2013

În fapt, prin Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași s-a dispus "*clasarea cauzei privind suspecta X cercetată pentru săvârșirea infracțiunii de <evaziune fiscală> prev.și ped. de art.9 lit.c din Legea nr.241/2005 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale și art.8 din Legea nr.241/2015 privind prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.*"

Prin adresa nr.X/30.07.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/03.08.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui – Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, a comunicat Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași, iar prin e-mailul din data de 03.08.2020 ora 09:59 a comunicat că "*nu formulăm altă acțiune*", astfel Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020, dosar nr.X/2015 este definitivă în sistemul căilor de atac, în conformitate cu prevederile art.341 alin.(8) din Codul de procedură penală.

Având în vedere că Ordonanța de clasare din data de 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, a rămas definitivă, reiese că motivul care a determinat suspendarea soluționării contestațiilor formulate de **dna X, CNP X, în nume propriu și în numele BIROULUI INDIVIDUAL X, județul Vaslui, CUI X** a încetat definitiv.

În drept, potrivit art.277 alin.(3) și alin (4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare:

„art.277 Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

(...)

(3)Procedura administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea sau, după caz, la expirarea termenului stabilit de organul de soluționare competent potrivit alin. (2), indiferent dacă motivul care a determinat suspendarea a încetat sau nu.

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”

Totodată, pct.10.5 din Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015privind Codul de procedură fiscală, stipulează:

„La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

În conformitate cu aceste prevederi legale, procedura de soluționare a contestației pe cale administrativă este reluată la încetarea motivului care a determinat suspendarea, organele de soluționare a contestațiilor pronunțându-se și în raport de motivarea organelor penale cuprinsă în rezoluțiile de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.

3.1 Referitor la baza impozabilă stabilită suplimentar ca nedeductibilă fiscal în sumă de S lei reprezentând cheltuieli înregistrate fără documente justificative, pentru care s-au stabilit obligații fiscale în sumă totală de **S lei** reprezentând:

- S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,

- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au acordat drept de deducere cheltuielilor în sumă de S lei, pentru care au stabilit un impozit pe venit în sumă de S lei, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și accesoriile aferente în sumă totală de S lei (S lei + S lei), în condițiile în care dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, nu a prezentat documente justificative (facturi, note de recepție, contracte, devize de lucrări, etc) din care să rezulte că aceste cheltuieli sunt efectuate în vederea obținerii de venituri impozabile iar din probatoriul administrat nu rezultă o altă situație de fapt decât cea constatată de organele de inspecție fiscală

În fapt, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, care corectează eroarea materială și înlocuiește Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, au stabilit un impozit pe venit suplimentar de plată în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** aferente unei baze impozabile în sumă totală de **S lei**, formată din:

- **S lei** sumă înregistrată în centralizatorul "*calcul venit net anual impozabil 2013*", reprezentând "*cheltuieli aferente vânzări apartament*" fără ca **dna X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, să prezinte fișa cheltuielilor și/sau documente justificative aferente acestui tip de cheltuială;

- **S lei** înregistrată în centralizatorul "*calcul venit net anual impozabil 2013*", fără ca **dna X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** să prezinte documente justificative aferente acestui tip de cheltuială.

Dna X, CNP X, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, cu privire la cheltuielile cu scoaterea din gestiune a sediului vechi, petenta precizează că organele de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă cheltuila aferentă vânzării celor două apartamente care au constituit vechiul sediu al biroului notarial.

Se menționează că s-a achiziționat în anii precedenți două apartamente, unul în valoare de S lei și unul de S lei, "*care s-au constituit ca sediu al biroului notarial.*"

În anul 2013 au fost vândute apartamentele, iar conform "*listelor mijloacelor fixe supuse amortizării existente în evidența contabilă a biroului notarial, reiese că*

valoarea neamortizată a mijloacelor vândute este de S lei, care este deductibilă fiscal tocmai pentru că reprezintă valoarea neamortizată a mijloacelor fixe ce au fost vândute în 2013."

Se mai precizează că "la pag.53 din raport, este menționat faptul că suma de S lei este nedeductibilă fiscal la calculul impozitului pe venit, motivându-se faptul că <contribuabilul a greșit la adiția elementelor de cheltuială în favoarea lui cu suma de sus menționată>. În realitate echipa de inspecție fiscală nu a luat în calcul cheltuiala prevăzută în fișa "Cheltuieli cu chiria mijloacelor fixe-în sumă de Slei."

În drept, având în vedere prevederile art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare " și " (2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi", contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatoarei la acțiune.

În speță sunt aplicabile prevederile:

◀**art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 11

"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(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 cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate".

◀ **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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".

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

O tranzacție fără scop economic reprezintă orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Totodată sunt aplicabile prevederile art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și pct. 37 din Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind aprobarea normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, în vigoare în cursul anului 2013:

“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. [...]

(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;

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

c) să respecte regulile privind amortizarea, prevăzute în titlul II, după caz;

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat: (...)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente; (...)

Norme metodologice:

“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;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite. ”

Având în vedere dispozițiile legale sus-citate, rezultă că, în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente, sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente

corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului și al familiei sale.

Având în vedere prevederile legale mai sus invocate, rezultă că una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile efectuate de **dna X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, pentru a fi deductibile, este aceea de a respecta regula de a fi *efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului*.

Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile care sunt aferente realizării venitului, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili. Cheltuielile aferente veniturilor pentru a putea fi deduse trebuie să fie justificate cu documente și să fie în interesul direct al activității.

Potrivit prevederilor art. 213 alin. (1) și alin. (4) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare,

“Art. 213 alin. (1) În soluționarea contestației organul competent va verifica motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrative 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. [...]

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

Se reține deci că, analiza contestației se face în raport de susținerile și documentele anexate la dosarul cauzei iar organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală în ceea ce privește analiza tuturor documentelor depuse de contestatară.

Ca urmare, se reține ca necesară analizarea punctuală a susținerilor petentei și a anexelor la contestație comparativ cu constatările din raportul de inspecție fiscală, în vederea stabilirii influenței asupra sumelor stabilite suplimentar de organele de inspecție fiscală.

Din Registrul inventar mijloace fixe, anexat în copie la dosarul cauzei, vol.4, filele 241-244, rezultă că pentru imobilul "*birou Ap.38*" cu valoarea de intrare de S lei au fost înregistrate cheltuieli cu amortizarea în sumă totală S lei astfel:

- până în anul 2005, suma de S lei,
- anul 2006, suma de S lei,
- anul 2007, suma de S lei,
- anul 2008, suma de S lei,
- anul 2009, suma de S lei,
- anul 2010, suma de S lei,
- anul 2011, suma de S lei,
- anul 2012, suma de S lei,
- anul 2013, suma de S lei,

rezultând la data de 25.11.2013, data ieșirii din evidență (vânzare) o valoare neamortizată în sumă de S lei, iar pentru imobilul "birou Ap.37" cu valoarea de intrare de XS lei nu a fost înregistrată amortizarea legală.

În Registrul inventar mijloace fixe, la pozițiile 5 și 6 este înscris "*Modernizare birou*" cu data achiziției 10.09.2001 și 09.12.2001 cu valoarea de S lei respectiv S lei. La data ieșirii din gestiune este înscrisă data de 25.11.2013, dată ce corespunde cu data ieșirii din gestiune a celor două apartamente. Valoarea neamortizată la data scoaterii din gestiune a imobilizărilor reprezentând "*Modernizare birou*", înscrisă în Registrul inventar mijloace fixe este de S lei.

Astfel, organul de soluționare competent constată că valoarea neamortizată a celor două imobile ce au fost vândute în data 25.11.2013 este de S lei (sau S lei dacă modernizarea este aferentă celor două apartamente) și nu de S lei.

Referitor la alegația contestatoarei precum că, conform "*listelor mijloacelor fixe supuse amortizării existente în evidența contabilă a biroului notarial, reiese că valoarea neamortizată a mijloacelor vândute este de S lei, care este deductibilă fiscal tocmai pentru că reprezintă valoarea neamortizată a mijloacelor fixe ce au fost vândute în 2013*" aceasta nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației, motivat de faptul că :

-Din Registrul inventar mijloace fixe, anexat în copie la dosarul cauzei, vol.I/IV, filele 241-244, rezultă că la data de 25.11.2013, data ieșirii din evidență (vânzare) a celor două apartamente valoare neamortizată este de S lei (S lei aferentă "birou Ap. 38"+S lei aferentă "birou Ap.37")

-**dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** nu a prezentat în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul cauzei documente din care să rezulte ce reprezintă suma de S lei.

Incidente speței sunt și prevederile art.276 alin.(1) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

“ Soluționarea contestației

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.

(...)

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

Potrivit doctrinei, se reține că încă din dreptul roman a fost consacrat principiul potrivit căruia cel ce afirmă o pretenție în justiție trebuie să o dovedească, principiul fiind consfințit de art.249 "cel ce face o susținere în cursul procesului trebuie să o dovedească, în afară de cazurile anume prevăzute de lege" și art.250

“dovada unui act juridic sau a unui fapt se poate face prin înscrieri [...]” din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatara este cea care invocă în sprijinul pretențiilor sale o anumită stare de fapt, afirmând o pretenție în procedura administrativă, constatarea care se impune, una naturală și de o implacabilă logică juridică, este aceea că sarcina probei revine contestatarei.

Astfel, ținând cont de principiul de drept *“actori incumbit probatio”*, cel ce face o propunere înaintea judecății trebuie să o dovedească, el fiind cel care solicită recunoașterea unui drept, se reține că simpla susținere a unității, în lipsa unor dovezi și documente prezentate de contestator, nu este de natură să combată constatările organelor de inspecție fiscală.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei a rezultat faptul că petenta nu a probat, la data controlului, și nici la dosarul cauzei, cu documente faptul că sumele înregistrate pe cheltuieli deductibile, respectiv suma de **S lei** reprezentând *“cheltuieli aferente vânzări apartament”* și suma de **S lei** înregistrate în centralizatorul *“calcul venit net anual impozabil 2013”*, sunt aferente realizării veniturilor.

În raport de prevederile legale citate mai sus și având în vedere considerentele prezentate, organul de soluționare a contestației reține că potrivit dispozițiilor art. 6 din Ordonanța Guvernului nr. 92/24.12.2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, referitoare la exercitarea dreptului de apreciere, se prevede că: *“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”*.

Totodată, prevederile art. 94 alin. (2) lit. a) din actul normative menționat mai sus, referitoare la atribuțiile inspecției fiscale, stipulează că:

“(2) Inspecția fiscală are următoarele atribuții:

a) constatarea și investigarea fiscală a tuturor actelor și faptelor rezultând din activitatea contribuabilului supus inspecției sau altor persoane privind legalitatea și conformitatea declarațiilor fiscale, corectitudinea și exactitatea îndeplinirii obligațiilor fiscale, în vederea descoperirii de elemente noi relevante pentru aplicarea legii fiscale”.

Pe cale de consecință, în condițiile în care motivul pentru care organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă totală de **S lei** s-a dovedit a fi real, **dna X, CNPX**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** neprezentând documente doveditoare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, se constată că motivele invocate de către petentă nu sunt justificate și prin urmare nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației privind capătul de cerere referitor la debitul stabilit suplimentar la sursa impozit pe venit.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, sunt aplicabile prevederile art. 296²², alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează :

” Art. 296²² Baza de calcul

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală verificând impozitul pe venit și constatând modificări ale bazei de impunere, implicit au stabilit și cuantumul contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată conform art. 257 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății, cu modificările și completările ulterioare.

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală precizează că, deoarece au constatat diferențe la venitul net declarat, în sumă totală de S lei, pentru aceste diferențe au calculat, conform art.296 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare de plată privind contribuțiile de asigurări sociale în sumă totală de **S lei** ($S \times 5,5\%$).

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile petentei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit obligația de plată privind contribuția de asigurări sociale de sănătate prin interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor legale, având în vedere faptul că în susținerea contestației petenta nu a depus documente sau situații care să susțină argumentele sale și din care să rezulte că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală, deși avea aceasta obligație potrivit dispozițiilor art. 206 alin.(1) lit. d) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând cele prezentate rezultă că impozitul pe venit în sumă totală de **S lei** și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei**, aferentă bazei de impunere în sumă totală de **S lei (S lei + S lei)** este legal datorat bugetului general consolidat, conform prevederilor art.48 și art.296 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept urmare, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se *respinge ca neîntemeiată* pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei** și contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, în conformitate cu prevederile cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora contestația poate fi respinsă ca

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.

Se reține faptul că prin e-mail, în data de 10.09.2020, ora 10:09, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, au transmis organelor abilitate în vederea soluționării contestației calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând impozit pe venit, respectiv dobânzi/ majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** și calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, respectiv dobânzi/ majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit pe venit în sumă de **S lei** și suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, stabilite suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr.X/16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuții sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contribuabilei a fost reținut debitul de natura impozitului pe venit și contribuția de asigurări sociale de sănătate, iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că au fost calculate eronat, rezultă că **dna. X, CNP X**, datorează dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** aferente diferențelor de impozit pe venit stabilite suplimentar de plată, și dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** aferente diferențelor de contribuției de asigurări sociale de sănătate, conform principiului de drept "accesorium sequitur principale".

Conform principiului de drept „accesorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), și potrivit considerentelor prezentei decizii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei** și contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de **S lei**, organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca neîntemeiată, urmează a se *respinge ca neîntemeiată* contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și accesoriile în sumă de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate.

3.2 Referitor la suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit;
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;

- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

Cauza supusă soluționării este dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de decucere taxei pe valoarea în sumă de S lei aferentă achizițiilor de piese auto în sumă de S lei și au considerat cheltuielile în sumă de S lei privind piesele auto ca nedeductibile fiscal, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de S lei, contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă totală de S lei (S lei + S lei + S lei), în condițiile în care dna X, CNP X, în nume propriu și în numele BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui nu a demonstrat că achizițiile respectiv cheltuielile au fost efectuate în beneficiul persoanei impozabile și în folosul operațiunilor taxabile, iar în susținerea contestației nu depune nici un document care să modifice constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la sumele contestate.

În fapt, organele de inspecție fiscală, prin Decizia de impunere nr. X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, au stabilit, în sarcina **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, suma suplimentar de plată de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de piese auto în sumă de S lei (S lei anul 2009 + S lei anul 2010 + S lei anul 2011 + S lei anul 2012 + S lei anul 2013+ S lei anul 2014), în perioada 01.11.2009-30.06.2014.

BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, în anul 2009 deținea un parc auto format din 4 autoturisme:

-autoturismul VOLSWAGEN TOUAREG, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de 09.08.2005, autoturism ce a fost vândut în baza actului de vânzare cumpărare din data de 24.01.2014 dlui X (soțul dnei X)

-autoturismul VOLSWAGEN GOLF DIESEL, de culoarea roșie, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de 24.08.2006;

-autoturismul MERCEDES BENZ X, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de 13.03.2008, autoturism ce a fost vândut în baza actului de vânzare cumpărare din data de 24.01.2014 dlui X (fiul dnei X)

-autoturismul DAEWOO LEGANZA, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în anul 1999, autoturism ce a fost vândut în baza actului de vânzare cumpărare din data de 24.01.2014 dlui X (tatăl dnei X)

Prin Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau

într-o formă de asociere, decizie care a înlocuit Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina **dnei X, CNPX**, un impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** aferentă unei baze impozabile în sumă de S lei reprezentând cheltuieli nedeductibile fiscal privind piesele auto.

Dna X, CNP X, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, precizează că inspectorii fiscali au realizat o aplicare în timp total eronată a dispozițiilor art.145¹ din Codul fiscal și o interpretare greșită a acestor dispoziții, menționând că până la data intrării în vigoare (1 mai 2009) nu există niciun fel de limitare specială a dreptului de deducere a taxei pe valoarea adăugată în legătură cu autovehiculele.

Se precizează că art. 145¹ din Codul fiscal a fost modificat prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/2011, modificare ce a intrat în vigoare de la data de 01.01.2012 până la data de 01.07.2012, când a intervenit o nouă modificare prin art.1 pct.15 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012. Se mai precizează că, începând cu data de 01 iulie 2012, 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 autovehicule.*"

În ceea ce privește foile de parcurs, petenta precizează că "*au apărut ca înregistrări probatorii ale utilizării exclusive a autovehiculelor abia începând cu data de 01 iulie 2012, odată cu modificarea art.48 alin.7 lit.1¹ C.fisc.prin Art.1 pct 8 din O.U.G.nr.24/2012 și odată cu modificarea pct.39¹,din partea 73¹ a Normelor metodologice (H.G. nr.44/2004) prin Art.1 lit.B pct 3 din H.G. nr.670/2012. Orice deducere a cheltuielilor aferente autovehiculelor până la data de 1 iulie 2012 nu era condiționată de existența foilor de parcurs*",iar în cea ce privește taxa pe valoarea adăugată, existența foilor de parcurs a fost introdusă prin art.(1) pct.15 din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012, prin care a fost modificat art. 145¹ din Codul fiscal.

În drept, având în vedere prevederile art. 352 alin.(1) și alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, potrivit căroră "*(1) Dispozițiile prezentului cod se aplică numai procedurilor de administrare începute după intrarea acestuia în vigoare* " și "*(2) Procedurile de administrare începute înainte de data intrării în vigoare a prezentului cod rămân supuse legii vechi*", contestația este soluționată în baza normelor legale în vigoare la data când s-a născut dreptul contestatoarei la acțiune.

În speță sunt aplicabile prevederile:

◀**art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 11

“Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(2) 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 cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impunerii. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate”.

◀ **art. 6** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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”.

Conform acestor prevederi legale, autoritățile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al acesteia.

O tranzacție fără scop economic reprezintă orice tranzacție/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri și care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situație fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuțiilor și competențelor ce îi revin, relevanța stărilor de fapt fiscale și adoptă soluția admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

În ceea ce privește impozitul pe venit sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(..)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociațiilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;"

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;"

Se reține că 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, iar condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente. Cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociațiilor sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente justificate prin documente.

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile.

Prin Ordonanța de urgență nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscal, cu aplicabilitate de la data de 01.07.2012 se modifică prevederile art.48 și art 145¹ astfel:

"art 48 alineatul (7), litera l1) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

l1) 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.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor se vor aplica regulile generale de deducere.

(...)

" Articolul 145¹ se modifică și va avea următorul cuprins:

Limitări speciale ale dreptului de deducere

Art. 145¹ (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.

(3) 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.

(4) 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.

(5) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(6) 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. 7 (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹"

Astfel, se reține că începând cu data de 01.07.2012, se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor 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.

Dar sunt integral deductibile cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă, 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.

În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii, se aplică regulile generale de deducere respectiv să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, justificate prin documente.

Se reține că **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, în anul 2009 deținea un parc auto format din 4 autoturisme:

- autoturismul VOLSWAGEN TOUAREG, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X achiziționat în data de ..;
- autoturismul VOLSWAGEN GOLF DIESEL, de culoarea roșie, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de ..;
- autoturismul MERCEDES BENZ ML 320 CDI, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de ..;
- autoturismul DAEWOO LEGANZA, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în anul ...

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de piese auto în sumă de S lei și totodată au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile cu piesele auto în sumă de S lei, motivat de faptul că **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, nu a prezentat documente din care să rezulte pentru ce autoturisme au fost utilizate piesele achiziționate, facturile fiscale privind achizițiile de piese auto nu sunt însoțite de devize de lucrări care să identifice pentru ce autoturisme au fost puse în manoperă.

Dispozițiile pct. 37 Titlu III "Impozitul pe venit" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează:

"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;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite.

Potrivit dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"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;

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

(...)

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

(...)

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu:

– numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;

– numărul de metri patrati folosiți în interes de afacere;

– numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit"

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității imposable și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

În cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuiala deductibilă se determină, după caz, proporțional cu numărul de kilometri parcurși în interes de afacere.

Rezultă că orice înregistrare în evidența contabilă are la bază documente justificative, iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu

furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în susținerea contestației contribuabila nu a făcut dovada cu documente care să furnizeze informațiile solicitate de lege și nu a depus documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli sunt efectuate în scopul desfășurării activității și nu în interes personal.

Din documentele anexate la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, că, **dna X, CNP X, jud. Vaslui**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X**, nu a prezentat foi de parcurs lunare pentru cele 4 autoturisme înregistrate în patrimoniu, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la data deplasării, categoria de autovehicul utilizat, scopul și locațiile unde au fost efectuate deplasările, nr. de kilometri parcurși, iar pentru piesele de schimb achiziționate nu a prezentat documente din care să rezulte pentru ce autoturisme au fost folosite.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014 pag.59 Cap. VII-"Discuția finală cu contribuabilul" rezultă că prin adesa nr.X/ 25.11.2014 i-a fost comunicat **dnei X, CNP X**, proiectul raportului de inspecție fiscală care conține constatările și consecințele lor fiscale, și că în data 02.12.2014 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale.

În punctul de vedere formulat de **dna X, CNP X**, la Proiectul de raport de inspecție fiscală, aceasta precizează că "*pe toată perioada verificată Biroul Notarial a utilizat două mașini de către 2 notari și un autoturism utilizat de personalul angajat(...) Există devize de lucrări pentru pedale auto care au fost achiziționate de la prestatorul de servicii (service auto), piese ce se trec pe devizul de lucrări pentru ca cel care face reparația își descarcă gestiunea de materialele consumate de el.(...)"*

Asfel, deși **dna X, CNP X**, avea cunoștință de rezultatele inspecției fiscale și avea posibilitatea să prezinte documente justificative, aceasta nu a prezentat nici în timpul inspecției fiscale și nici la dosarul contestației documente din care să rezulte că respectivele achiziții de piese auto și cheltuielile aferente sunt efectuate în scopul desfășurării activității și nu în interes personal.

Pe cale de consecință, în condițiile în care motivul pentru care organele de inspecție fiscală au considerat nedeductibile cheltuielile în sumă totală de **S lei** s-a dovedit a fi real, **dna. X, CNPX**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** neprezentând documente doveditoare din care să rezulte o altă stare de fapt fiscală, se constată că motivele invocate de către petentă nu sunt justificate și prin urmare nu pot fi avute în vedere pentru soluționarea favorabilă a contestației privind capătul de cerere referitor la debitul stabilit suplimentar la sursa impozit pe venit și taxa pe valoarea adăugată.

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, sunt aplicabile prevederile art. 296²², alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

” Art. 296²² Baza de calcul

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția.”

Se reține faptul că organele de inspecție fiscală verificând impozitul pe venit și constatând modificări ale bazei de impunere, implicit au stabilit și cuantumul contribuției sociale datorată conform art. 257 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea nr.95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează faptul că, deoarece au constatat diferențe la venitul net declarat, în sumă totală de S lei, pentru aceste diferențe au calculat, conform art.296 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare de plată privind contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei** (S x 5,5%).

Nu pot fi reținute în soluționarea favorabilă a cauzei motivațiile petentei referitoare la faptul că organele de inspecție fiscală au stabilit în mod greșit obligația de plată privind contribuția de asigurări sociale de sănătate prin interpretarea și aplicarea greșită a dispozițiilor legale, având în vedere faptul că în susținerea contestației petenta nu a depus documente sau situații care să susțină argumentele sale și din care să rezulte că sunt eronate constatările organelor de inspecție fiscală, deși avea aceasta obligație potrivit dispozițiilor art. 206 alin.(1) lit. d) din Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Concluzionând cele prezentate rezultă că impozitul pe venit în sumă totală de **S lei** și contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei**, aferentă bazei de impunere în sumă totală de S lei precum și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă bazei de impunere în sumă totală de S lei este legal datorată bugetului general consolidat, conform prevederilor art.48, art.296 și art.146 din Legea nr. 571/22.12.2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, drept urmare, contestația referitoare la acest capăt de cerere urmând a se *respinge ca neîntemeiată* pentru impozitul pe venit în sumă de **S lei**, contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** și în conformitate cu prevederile cu prevederile **art.279 alin.(1)** din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, coroborate cu prevederile **pct.11.1 lit.a)** din Instrucțiunile pentru aplicarea titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind

Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3741/2015, potrivit cărora contestația poate fi respinsă ca 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.

Se reține faptul că prin e-mail, în data de 10.09.2020, ora 10:09, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, au transmis organelor abilitate în vederea soluționării contestației calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând impozit pe venit, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**, calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** și calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit pe venit în sumă de **S lei**, suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** stabilite suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr.X/16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuții sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, stabilite suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr.X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Deoarece în sarcina contribuabilei a fost reținut debitul de natura impozitului pe venit, contribuția de asigurări sociale de sănătate și taxa pe valoarea adăugată iar prin contestație nu se prezintă argumente privind modul de calcul al accesoriilor și nici documente sau situații din care să rezulte că au fost calculate eronat, rezultă că **dna X, CNPX**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, datorează accesorii în sumă de **S lei** aferente diferențelor de impozit pe venit stabilite suplimentar de plată, accesorii în sumă de **S lei** aferente diferențelor de contribuție de asigurări sociale de sănătate, și accesorii în sumă de **S lei** aferente taxei pe valoarea adăugată, conform principiului de drept "accessorium sequitur principale".

Conform principiului de drept „accessorium sequitur principale” (accesoriul urmează principalul), și potrivit considerentelor prezentei decizii pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de **S lei**, contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de **S lei** și taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** organul de soluționare a contestației a dispus respingerea ca neîntemeiată, urmează a se *respinge ca neîntemeiată și* contestația formulată și cu privire la accesoriile în sumă de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit, accesoriile în sumă de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate și accesoriile în sumă de **S lei** reprezentând dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată.

3.3 Referitor la suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit;
- **S lei** - dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit;
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate;
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, este investită să se pronunțe dacă în mod legal organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de S lei și cheltuielilor în sumă de S privind consumul de carburanți pentru două autoturisme din cele patru aflate în patrimoniul BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui, pentru care au calculat impozit pe venit în sumă de S lei, contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de S lei și accesorii aferente în sumă totală de S lei (S lei + S lei + S lei) în condițiile în care din deciziile contestate nu rezultă clar temeiul de fapt și de drept pentru care a fost acordat acest drept doar pentru două autoturisme din cele patru aflate în patrimoniul contribuabilei, iar prin Ordonanța de clasare nr.X/2015 din data de 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași, procurorul a apreciat că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare desfășurării activității notariale

În fapt, conform Raportului de inspecție fiscală nr. X din 02.12.2014 în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere nr. X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asocieră, în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată, inspecția fiscală a cuprins perioada 01.11.2009 – 30.06.2014, organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de

carburanți în sumă de S lei (S lei aferentă anului 2012+ S lei aferentă anului 2013 + S lei aferentă anului 2014) .

Tototadă prin Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, decizie care a înlocuit Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.X din 02.12.2014, organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibilă fiscal suma S lei reprezentând contravaloarea bonurilor de carburanți (S lei aferentă anului 2009 + S lei aferentă anului 2012 + S lei aferentă anului 2013), pentru care au stabilit suplimentare de plată un impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**.

În urma verificării tuturor documentelor justificative și contabile organele de inspecție fiscală au admis ca și cheltuieli deductibile privind carburanții pentru două autoturisme din cele patru deținute de **BIROUL INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, "raportat la cazuri similare" astfel estimând la S lei (echivalent a 60.000 km/an) cheltuiala cu carburantul din care 50% cheltuială deductibilă. Estimarea s-a făcut întrucât **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** nu a prezentat foi de parcurs pentru deplasările efectuate cu autoturismele din dotare în scopul realizării de venituri.

Se menționează că au fost prezentate Ordine de deplasare "*care nu sunt completate corespunzător*" din care nu rezultă concret pentru ce s-au făcut deplasările, numărul de kilometri rulați, consumul de carburant. **Dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** nu a dovedit, pentru niciun autoturism, folosirea exclusivă a autoturismelor în interesul biroului notarial în scopul realizării veniturilor.

Dna X, CNP X, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, precizează că fără indicarea vreunui temei legal care să-i confere vreun drept în acest sens, organele de inspecție fiscală au stabilit doar cheltuielile pentru 2 autoturisme că sunt deductibile și că în fapt toate autovehiculele pe care biroul notarial le-a avut în perioada verificată au fost necesare desfășurării activității sale economice. În ceea ce privește foile de parcurs, petenta precizează că "*au apărut ca înscrisuri probatorii ale utilizării exclusive a autovehiculelor abia începând cu data de 01 iulie 2012, odată cu modificarea art.48 alin.7 lit.1^A C.fisc.prin Art.1 pct 8 din O.U.G.nr.24/2012 și odată cu modificarea pct.39^A1, din partea 73^A1 a Normelor metodologice (H.G. nr.44/2004) prin Art.1 lit.B pct 3 din H.G. nr.670/2012. Orice deducere a cheltuielilor aferente autovehiculelor până la data de 1 iulie 2012 nu era condiționată de existența foilor de parcurs.*"

În drept, în ceea ce privește impozitul pe venit sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(..)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuieli care este aferentă activității independente;

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

(...)

l) în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi."

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 și art.146 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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;

(...)

ART. 146

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, să dețină o factură care să cuprindă informațiile prevăzute la [art. 155 alin. \(5\)](#);"

coroborat cu pct 46 alin.(2) din Hotărârea Guvernului nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, care precizează:" **(2) Pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 64/2002, republicată, cu modificările ulterioare, dacă sunt ștampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului."**

Se reține că 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, iar condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

Se reține că, pentru perioada 01.05.2009-31.12.2010, cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane nu sunt deductibile fiscal, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi.

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă acestea sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor sale taxabile și că pentru carburanții auto achiziționați, deducerea taxei poate fi justificată cu bonurile fiscale emise conform Ordonanței de urgență a Guvernului nr.

28/1999 privind obligația agenților economici de a utiliza aparate de marcat electronice fiscale, dacă sunt șampilate și au înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului.

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.125/27.12.2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, s-au modificat prevederile art.48 și art 145¹ astfel:

"23 La articolul 48 alineatul (7), litera l¹ se modifică și va avea următorul cuprins: „l¹) 50% din cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului. Prin excepție, cheltuielile privind combustibilul efectuate în cadrul activității în scopul realizării de venituri sunt deductibile integral în situația în care vehiculele respective se înscriu în oricare din următoarele categorii:

1.vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă;

2. vehiculele utilizate pentru transportul de persoane cu plată, inclusiv pentru activitatea de taxi;

3. vehiculele utilizate pentru închirierea către alte persoane, inclusiv pentru desfășurarea activității de instruire în cadrul școlilor de șoferi;

(...)

57. La articolul 145¹ alineatul (1), partea introductivă se modifică și va avea următorul cuprins: „(1) În cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, se deduce 50% din taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și, respectiv, 50% din taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei impozabile, cu excepția vehiculelor care se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:”.

58. La articolul 145¹, alineatul (3) se modifică și va avea următorul cuprins: „(3) Prevederile alin. (1) și (2) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a vehiculelor rutiere motorizate, înainte de data de 1 ianuarie 2012, dacă livrarea acestora intervine după data de 1 ianuarie 2012 inclusiv.”.

59. La articolul 145¹, alineatul (4) se abrogă.”

Prin Ordonanța de urgență a Guvernului nr.24/2012 pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal și reglementarea unor măsuri financiar-fiscal, cu aplicabilitate de la data de 01.07.2012 s-au modificat prevederile art.48 și art 145¹ astfel:

"art 48 alineatul (7), litera l¹) se modifică și va avea următorul cuprins:

"(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.

Cheltuielile care intră sub incidența acestor prevederi nu includ cheltuielile privind amortizarea.

În cazul vehiculelor rutiere motorizate, aflate în proprietate sau în folosință, care nu fac obiectul limitării deducerii cheltuielilor se vor aplica regulile generale de deducere.

(...)

" Articolul 145[^]1 se modifică și va avea următorul cuprins:

Limitări speciale ale dreptului de deducere

Art. 145[^]1 (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.

(8) 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.

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

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

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

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

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

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

l) vehiculele utilizate ca mărfuri în scop comercial.

(10) Prevederile alin. (1) - (3) se aplică inclusiv în situația în care au fost emise facturi și/sau au fost plătite avansuri, pentru contravaloarea parțială a bunurilor și/sau serviciilor, înainte de data de 1 iulie 2012, dacă livrarea/prestarea intervine după această dată.

(11) 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. 7 (3), se vor aplica regulile generale de deducere stabilite la art. 145 și art. 146 - 147¹"

Astfel, se reține că începând cu data de 01.01.2012 se limitează la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată și a cheltuielilor privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv transportului rutier de persoane 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.

Dar sunt integral deductibile cheltuielile și taxa pe valoarea adăugată aferentă, 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.

În cazul vehiculelor care nu fac obiectul limitării dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată, fiind utilizate exclusiv în scopul activității economice, precum și a celor exceptate de la limitarea deducerii, se aplică regulile generale de deducere respectiv să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și sunt destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile, justificate prin documente.

Se reține că **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, în anul 2009 deținea un parc auto format din 4 autoturisme:

-autoturismul VOLSWAGEN TOUAREG, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X achiziționat în data de ..;

-autoturismul VOLSWAGEN GOLF DIESEL, de culoarea roșie, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de ..;

-autoturismul MERCEDES BENZ ML 320 CDI, de culoarea neagră, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în data de 1..;

-autoturismul DAEWOO LEGANZA, având numărul de înmatriculare VS X, achiziționat în anul ...

Organele de inspecție fiscală nu au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată în sumă de **S lei** aferentă achizițiilor de combustibili și totodată au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile în sumă de S lei reprezentând cv bonurilor de carburanți, motivat de faptul că **dna X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, nu a prezentat foi de parcurs pentru deplasările efectuate cu autoturismele din dotare în scopul realizării de venituri..

Dispozițiile pct. 37 Titlu III "Impozitul pe venit" din Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, precizează:

"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;

c) să fie cuprinse în cheltuielile exercițiului financiar al anului în cursul căruia au fost plătite."

Potrivit dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"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;

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

(...)

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

(...)

e) în cazul utilizării bunurilor cu folosință mixtă (pentru afacere și în scop personal), cheltuielile deductibile se determină, după caz, proporțional cu:

– numărul de kilometri parcurși în interes de afacere;

– numărul de metri patrati folosiți în interes de afacere;

– numărul de unități de măsură specifice în alte cazuri; și

f) alte cheltuieli deductibile plafonate, stabilite potrivit reglementărilor în vigoare privind impozitul pe venit"

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității improprie și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

Rezultă că orice înregistrare în evidența contabilă are la bază documente justificative, iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

Prin urmare, potrivit acestor noi reglementări a fost limitat dreptul de deducere pentru autoturisme în baza unui nou articol: art. 145¹ denumit „*Limitări speciale ale dreptului de deducere*”, astfel:

- în perioada 01 mai 2009–31 decembrie 2011, în cazul vehiculelor rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, nu sunt deductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane și nu se deduce taxa pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor acestor vehicule și nici taxa aferentă achizițiilor de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele care au aceleași caracteristici, aflate în proprietatea sau în folosința persoanei improprie, cu excepția vehiculelor care sunt utilizate pentru destinațiile anume prevăzute de lege;

- începând cu 01 ianuarie 2012, pentru aceeași categorie de vehicule, a fost limitat la 50% dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achiziției de vehicule, inclusiv a achizițiilor intracomunitare, și a cheltuielilor privind combustibilul pentru vehiculele aflate în proprietatea sau în folosința persoanei improprie, în cazul în care vehiculele nu sunt utilizate exclusiv în scopul activității economice.

Totodată, conform normelor metodologice mai sus citate, în cazul în care situația de fapt constatată este diferită de cea prezentată de persoana improprie, organul fiscal este îndreptățit, în baza dispozițiilor Codului de procedură fiscală, să aprecieze relevanța stărilor de fapt fiscale și să adopte soluția admisă de lege în ce privește dreptul de deducere a cheltuielilor privind combustibilul, conform art.48 și exercitarea dreptului de deducere a taxei pentru vehicule conform art. 145¹ și art.146 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în susținerea contestației contribuabilul nu a făcut dovada cu documente care să furnizeze informațiile solicitate de lege și nu a depus documente din care să rezulte că respectivele achiziții de combustibil destinat utilizării pentru vehiculele din

patrimoniul personal și cheltuielile aferente sunt efectuate în scopul desfășurării activității la sediul profesional al acesteia și nu în interes personal.

A considera că orice cheltuieli personale ale contribuabilei sunt în interesul direct al activității și sunt deductibile ar însemna că o persoană care desfășoară activități independente nu mai realizează nicio achiziție în interesul vieții personale și ar conduce, în orice caz, la încălcarea flagrantă a principiului de echitate fiscală la nivelul persoanelor fizice, de vreme ce celelalte categorii de persoane fizice pentru veniturile obținute trebuie să plătească impozit și, din veniturile rămase după impozitare, să-și satisfacă necesitățile vieții personale și de familie.

Din documentele existente la dosarul cauzei rezultă următoarele:

Organele de inspecție fiscală au constatat prin Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014 că **dna. X, CNP X, județul Vaslui**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X** nu a prezentat foi de parcurs lunare pentru cele 4 autoturisme înregistrate în patrimoniu, foi de parcurs care să conțină informații referitoare la data deplasării, categoria de autovehicul utilizat, scopul și locațiile unde au fost efectuate deplasările, nr. de kilometri parcurși.

Se reține că organele de inspecție fiscală au considerat ca nedeductibile fiscal cheltuielile privind combustibilul în sumă totală de S lei, astfel:

◀ În anul 2009, suma de S lei din suma totală de S lei înregistrată de contribuabilă pe cheltuieli privind combustibilul (conform Fișei calcul venit impozabil anul 2009, anexată în copie la dosarul cauzei).

Organul de soluționare competent constată că organele de inspecție fiscală au dat drept de deducere cheltuielilor privind combustibilul în procent de 50% din valoarea totală înregistrată, fără a preciza motivul de fapt și de drept, în condițiile în care conform prevederilor art.48 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, în vigoare în perioada 1 mai 2009—31 decembrie 2010, nu sunt deductibile cheltuielile privind combustibilul pentru vehiculele rutiere motorizate care sunt destinate exclusiv pentru transportul rutier de persoane, cu o greutate maximă autorizată care să nu depășească 3.500 kg și care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând și scaunul șoferului, cu excepția situației în care vehiculele se înscriu în oricare dintre următoarele categorii:

1. vehiculele utilizate exclusiv pentru: intervenție, reparații, pază și protecție, curierat, transport de personal la și de la locul de desfășurare a activității, precum și vehiculele special adaptate pentru a fi utilizate drept care de reportaj, vehiculele utilizate de agenți de vânzări și de agenți de recrutare a forței de muncă.

◀ În anul 2010 suma de S lei din suma înregistrată de contribuabilă pe cheltuieli privind combustibilii de S lei (conform fișei Calcul venit impozabil anul 2010, anexată în copie la dosarul cauzei).

◀ În anul 2011 suma de S lei din suma înregistrată de contribuabilă pe cheltuieli privind combustibilii de S lei (conform fișei Calcul venit impozabil anul 2011, anexată în copie la dosarul cauzei).

Organul de soluționare competent constată că în perioada 01.01.2010-31.12.2011, **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X**, a desfășurat activitatea de notariat public, și, deși deține în patrimoniu patru autoturisme nu a înregistrat achiziții de

combustibil și nu a înregistrat pe cheltuieli consum de combustibil utilizat de autoturismele din dotare.

◀ În anul 2012 suma de S lei din suma înregistrată de contribuabilă pe cheltuieli privind combustibilii de S lei (conform fișei Calcul venit impozabil anul 2012, anexată în copie la dosaul cauzei).

◀ În anul 2013 suma de S lei din suma înregistrată de contribuabilă pe cheltuieli privind combustibilii de S lei (conform fișei Calcul venit impozabil anul 2013, anexată în copie la dosaul cauzei).

În Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, organele de inspecție fiscală precizează la pag. 32/68 și pag. 45/68 că au admis "*cheltuieli deductibile cu 2 (două) autoturisme pentru nevoile biroului notarial (raportat la cazuri similare)*", în anul 2009, respectiv anul 2012, iar la pag 52/68 se precizează că în anul 2013 se înregistrează "*un consum în sumă de S lei, astfel la un preț mediu de 6 lei/litru fără tva rezultă 17.148 litri, ceea ce înseamnă un parcurs de 174.180 km/an. Frecvența bonurilor fiscale justificative, intervale orare de minute de la o pompă carburant la alta, denotă faptul că s-au procurat numai bonuri fiscale, dublate de facturi, fără un consum real. S-a estimat pentru 2(două) autoturisme folosință mixtă -comparative cu alți contribuabili cu aceeași activitate: 50.000 km/anual. Deductibilitatea este limitată la 50%. Consumul mediu estimat 10 litri/100 km, 30.000 lei/6 lei/litru=5.000 litri carburant pentru 50.000 kilometri în interesul biroului notarial.*"

Organul de soluționare competent constată că pentru perioada 2012-2014, organele de inspecție fiscală acordă dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil și cheltuielilor aferente, pentru 2 autoturisme din cele patru deținute de contribuabilă în patrimoniul personal, fără a preciza motivul de fapt și de drept pentru care a acordat deductibilitatea doar pentru două autoturisme din cele patru existente în patrimoniul biroului notarial.

Cheltuielile de funcționare, întreținere și reparații, exclusiv cele privind combustibilul, aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcții de conducere și de administrare ale persoanei juridice, deductibile limitat la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuții sunt aplicabile la calculul impozitului pe profit, fiind expres stipulate la art.21 alin.(3) lit.n) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, și nu la calculul impozitului pe venit.

Din Raportul de inspecție fiscală nr.X/02.12.2014, pag.59 Cap. VII-"Discuția finală cu contribuabilul" rezultă că prin adresa nr.X/ 25.11.2014 i-a fost comunicat **nei X, CNP X, județul Vaslui**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X**, Proiectul raportului de inspecție fiscală care conține constatările și consecințele lor fiscale, acordându-i acesteia posibilitatea de a-și exprima punctul de vedere, în scris, în termen de 3 zile și că în data 02.12.2014 va avea loc discuția finală asupra constatărilor și consecințelor fiscale.

Dna X, CNP X, județul Vaslui, și-a exprimat punctul de vedere în scris, nefiind de acord cu constatările organelor de inspecție fiscală cu privire la restricționarea dreptul de deducere a T.V.A și a cheltuielilor privind combustibilul precizând că "*în biroul notarial există doi notari astfel încât nu se poate limita dreptul de folosință la un singur autoturism pentru persoane cu funcții de*

conducere și administrare. La achiziționarea autoturismului VW Golf Diesel în 2006, autoturismul Dawoo Leganta a fost predat la momentul acela personalului cu funcție de secretar la biroul notarial pentru depunere și ridicare documente de la Agenția Cadastru Vaslui, pentru deplasare la bancă și alte instituții, deplasări necesare pentru desfășurarea în flux continuu și operativ a activității notariale. Pentru deplasările efectuate la Vaslui s-au întocmit ordine de deplasare care sunt ștampilate la Agenția Cadastru și care sunt completate cu numele persoanei care se deplasează, data efectuării deplasării și nr. de km, parcurși.(...)

Secretarii angajați în cadrul biroului notarial care sunt în număr de trei au în fișa postului ca sarcină de serviciu și ridicarea de documente de la diferite instituții publice.

(...)

Pe toată perioada verificată Biroul Notarial a utilizat două mașini de către 2 notari și un autoturism utilizat de personalul angajat."

Se reține că dna X, CNPX, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** declară că din cele patru autoturisme din patrimoniu au fost folosite pentru activitatea biroului notarial trei autoturisme de către doi notari și trei secretari salariați ai biroului notarial.

Organele de inspecție fiscală au dat drept de deducere taxei pe valoarea adăugată aferentă achizițiilor de combustibil și cheltuielilor cu combustibilul pentru două autoturisme din cele patru autoturisme din patrimoniul biroului notarial, "estimând" numărul de km parcurși "raportat la cazuri similare" motivând că ținând cont de "frecvența bonurilor fiscale justificative, intervale orare de minute de la o pompă carburant la alta, denotă faptul că s-au procurat numai bonuri fiscale, dublate de facturi, fără un consum real", fără a analiza bonurile fiscale în ceea ce privește obligativitatea ca acestea să fie ștampilate și să aibă înscrise denumirea cumpărătorului și numărul de înmatriculare a autovehiculului și fără a preciza temeiul de drept (actul normativ aplicabil) pentru care a limitat dreptul de deducere la două autoturisme și fără a prezenta metoda de estimare.

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere este reglementată prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete,

precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(4¹) În situația în care contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal nu depun declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, organul fiscal stabilește prin estimare baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale la nivelul minim prevăzut la art. 296²² alin. (1) din Codul fiscal. Dispozițiile art. 83 alin. (4) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale."

coroborat cu pct 65.1 și 65.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"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."

Se reține că organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, iar în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale .

În ceea ce privește contribuția de asigurări sociale de sănătate, sunt aplicabile prevederile art. 296²², alin. (2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, precizează :

" Art. 296²² Baza de calcul

(2) Baza lunară de calcul al contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate bugetului Fondului național unic de asigurări sociale de sănătate pentru persoanele prevăzute la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) este diferența dintre totalul veniturilor încasate și cheltuielile efectuate în scopul realizării acestor venituri, exclusiv cheltuielile reprezentând contribuții sociale, sau valoarea anuală a normei de venit, după caz, raportată la cele 12 luni ale anului, și nu poate fi mai mică decât un salariu de bază minim brut pe țară, dacă acest venit este singurul asupra căruia se calculează contribuția."

Organele de inspecție fiscală verificând impozitul pe venit și constatând modificări ale bazei de impunere, implicit au stabilit și cuantumul contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată conform art. 257 alin.(1) și alin.(2) lit.b) din Legea 95/2006 privind reforma în domeniul sănătății cu modificările și completările ulterioare.

Se reține că organele de inspecție fiscală precizează faptul că, deoarece au constatat diferențe la venitul net declarat, în sumă totală de S lei, pentru aceste diferențe au calculat, conform art.296 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, obligații suplimentare de plată privind contribuțiile de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de **S lei** ($S \times 5,5\%$).

În speță devin incidente și prevederile art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 7 Rolul activ și alte reguli de conduită pentru organul fiscal

(...)

(1) Organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt în mod obiectiv și în limitele stabilite de lege, precum și să îndrume contribuabilul/plătitorul în aplicarea prevederilor legislației fiscale, în îndeplinirea obligațiilor și exercitarea drepturilor sale, ca urmare a solicitării contribuabilului/plătitorului sau din inițiativa organului fiscal, după caz."

Din interpretarea prevederile art.7 alin.(2) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare se reține că în vederea stabilirii corecte a obligațiilor fiscale, organul fiscal are obligația să examineze starea de fapt, să obțină și să utilizeze toate informațiile și documentele necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilului/plătitorului. În analiza efectuată, organul fiscal este obligat să identifice și să ia în considerare toate circumstanțele edificatoare fiecărui caz în parte.

Având în vedere cele de mai sus, precum și prevederile **pct. 10.4 și 10.5** 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, și ale art. 277 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, potrivit cărora:

“10.4. La reluarea procedurii administrative, organul de soluționare competent poate solicita organului fiscal care a sesizat organele de urmărire și cercetare penală punctul de vedere privind soluționarea contestației în raport cu soluția organelor penale/hotărârea instanței de judecată.

10.5. La soluționarea contestațiilor, organele de soluționare se vor pronunța și în raport cu motivarea rezoluțiilor de scoatere de sub urmărire penală, neîncepere sau încetare a urmăririi penale, expertizelor efectuate în cauză, precum și în raport cu considerentele cuprinse în hotărârile pronunțate de instanța de judecată, în măsura în care au implicații asupra aspectelor fiscale.”

ART. 277

“Suspendarea procedurii de soluționare a contestației pe cale administrativă

[...]

(4) Hotărârea definitivă a instanței penale prin care se soluționează acțiunea civilă este opozabilă organelor de soluționare competente, cu privire la sumele pentru care statul s-a constituit parte civilă”,

Întrucât la soluționarea contestației formulată de petentă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, are în vedere probatoriul administrat pe parcursul cercetării penale prin care s-a constatat că *“examinând actele de urmărire penală efectuate în cauză, respectiv actul de sesizare –Raportul de Inspecție Fiscală nr.X din 02.12.201 din care rezultă suspiciunea nerealității operațiunilor, raportul de constatare tehnico-științifică din data de 01.02.2016 cu precizările din 20.12.2019 care nu confirmă nerealitatea operațiunilor ci doar existența scriptică a unor achiziții de către biroul notarial,(...) înscrisurile atașate la dosar și apărările formulate de suspectă (...), apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei”*, prin adresa nr.ISR_DGR X/06.08.2020, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor pct. 10.4 și pct. 10.5 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, să precizeze care este punctul său de vedere cu privire la considerentele cuprinse în Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași.

Prin adresa nr. X/14.08.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/18.08.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, comunică faptul că *“această ordonanță de clasare nu a fost atacată în termenul prevăzut de*

art. 339, alin.(4) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, motivat de faptul că organul fiscal nu dispune de probe suplimentare față de cele prezentate organelor de cercetare penală și care au fost descrise amănunțit în actul de sesizare. Menționăm că aspectele fiscale tratate în Deciziile de impunere și în RIF sunt susținute în continuare de către echipa de inspecție fiscală."

Se reține că soluția de clasare pronunțată de procuror s-a întemeiat pe prevederile art.315 alin.(1) lit.b), raportat la art.16 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură penală, potrivit cărora:

„Art.315 Clasarea

(1) Clasarea se dispune când:

(...)

b) există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1).

Art.16 Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

(...)

b) fapta nu este prevăzută de legea penală ori nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;”

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, premisa organelor de inspecție fiscală nu se susține.

În acest sens, organul de soluționare a contestației are în vedere reținerile și considerentele procurorului care a dispus clasarea cauzei, pronunțată prin Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 și anume "apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei"

Astfel, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organul fiscal de administrare, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

Având în vedere cele mai sus prezentate, rezultă că, organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina contribuabilei taxa pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, impozit pe venit în sumă de **S lei** și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei**, fără a ține cont de prevederile legale mai sus enunțate.

În speță se constată faptul că, trebuie reținute și prevederile art. 28 din Legea nr. 135/2010 privind Codul de procedură penală, potrivit căroră, hotărârea definitivă a instanței penale are autoritate de lucru judecat cu privire la existența faptei și a persoanei care a săvârșit-o.

Pe cale de consecință, avându-se în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv soluția pronunțată de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași, prin Ordonanța de clasare din 06.07.2020 dată în Dosarul nr. 62/P/2015, în conformitate cu prevederile pct. 10.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 3.741/2015, rezultă că starea de fapt descrisă în Raportul de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014 și în Deciziile de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere și nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, de către organele de inspecție fiscală, respectiv că achizițiile de combustibil sunt fictive, nu mai pot fi luate în considerare, în condițiile în care, prin soluția pronunțată s-a dispus clasarea cauzei, întrucât procurorul a reținut că *"examinând actele de urmărire penală efectuate în cauză, respectiv actul de sesizare -Raportul de Inspecție Fiscală nr.X din 02.12.2014 din care rezultă suspiciunea nerealității operațiunilor, raportul de constatare tehnico-științifică din data de 01.02.2016 cu precizările din 20.12.2019 care nu confirmă nerealitatea operațiunilor ci doar existența scriptic a unor achiziții de către biroul notarial în cauză, declarațiile martorilor reprezentanți ai furnizorilor audiați în cauză care confirmă livrarea bunurilor și serviciilor conform facturilor emise, înscrisurile atașate la dosar și apărările formulate de suspectă (declarație și memoriu), apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care-i profită suspectei."*

În aceste condiții, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra caracterului deductibil sau nedeductibil al TVA și al cheltuielilor cu achizițiile în cauză, în speță impunându-se efectuarea unei analize temeinice de către organele de inspecție fiscală în cadrul competențelor de care dispun, a tuturor documentelor pe care societatea le deține cu privire la aceste cheltuieli ținând cont și de constatările consemnate în

ordonanța dată în procesul penal, organul de soluționare neputându-se substitui organelor de inspecție fiscală pentru efectuarea acestei analize.

Față de textele de lege invocate și de cele prezentate, se reține că prin Codul de procedură fiscală se reglementează un principiu de bază din activitatea organelor fiscale și anume principiul aplicării unitare a legislației, urmărind stabilirea corectă a impozitelor și taxelor datorate bugetului general consolidat, contribuabilul având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.

Astfel, documentele existente la dosar nefiind de natură să clarifice complet și clar situația contestatarii, având în vedere cele prezentate, organul de soluționare a contestației se află în imposibilitatea de a se pronunța asupra deductibilității fiscale a achizițiilor respective, impunându-se analizarea temeinică a tuturor aspectelor legate de efectuarea acestor operațiuni, respectiv analizarea tuturor informațiilor și documentelor necesare pentru determinarea corectă a situației fiscale a contribuabilei, aceasta având obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale, să dea informații, să prezinte toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține faptul că prin e-mail, în data de 10.09.2020, ora 10:09, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, au transmis organelor abilitate în vederea soluționării contestației calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând impozit pe venit, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**, calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** și calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei**.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit pe venit în sumă de **S lei**, suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** stabilite suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr.X/16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuții sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarii reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, stabilită suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr. X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente

impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Ca urmare în speță sunt aplicabile prevederile art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal. Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi

diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală refac inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3),.

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, **se va desființa parțial:**

◀Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,

◀Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict perioadele fiscale și același tip de obligație fiscală, precum și considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare. Astfel, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organul fiscal de administrare, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

3.4 Referitor la suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată

Cauza supusă soluționării este dacă Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași prin Serviciul de Soluționare a Contestațiilor 1 se poate pronunța asupra legalității stabilirii suplimentare a obligațiilor fiscale mai sus menționate, în condițiile în care organele de inspecție fiscală au apreciat că achizițiile de bunuri și servicii (materiale de construcții în sumă de S lei și materiale de curățenie în sumă de S lei) nu sunt reale, nu sunt aferente realizării de venituri, nefiind astfel îndeplinite condițiile legale pentru acordarea dreptului de deducere în ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată cât și a cheltuielilor, iar prin Ordonanța de clasare nr.X/2015 din data de 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași, procurorul a apreciat că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare desfășurării activității notariale.

În fapt, organele de inspecție fiscală urmare inspecției fiscale efectuate la **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, nu au dat drept de deducere cheltuielilor în sumă totală de S lei pentru care au calculat un impozit pe venit în sumă de **S lei**

(S lei x 16%) și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S lei x 5,5%).

Baza impozabilă stabilită suplimentar în sumă de S lei este formată din:

-**S lei** reprezentând cheltuieli cu materiale de curățenie și întreținere fără a fi justificată achiziția și consumul acestora.

Organele de inspecție fiscală precizează că pentru constatarea realității acestor aprovizionări (cantități enorme de materiale de curățenie cum ar fi în anul 2010 : 2.727 kg detergent, 1.904 buc. detergent gresie, 694 buc Clin, 736 buc. Pronto, 324 buc. cutii 1kg detartrant, săpun la Slei/set-323 seturi, etc), a solicitat prezentarea consumului de materiale pentru întreținerea și curățenia spațiului de lucru al biroului notarial.

Materialele de curățenie au fost achiziționate de la S.C X S.R.L, societate administrată de surorile dnei X, respectiv dna X și Xa, persoane ce au și calitatea de salariat în cadrul **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, frecvența aprovizionărilor fiind zilnică, existând mai multe bonuri fiscale eliberate în aceeași zi, consecutive, la ore foarte apropiate, iar facturile cuprinzând mai multe bonuri fiscale.

Organele de inspecție fiscală preciză că *"pentru Biroul notarial în suprafață de 120 mp x 2 nivele, nu se justifică achiziția și folosirea/utilizarea a acestor cantități enorme de materiale evidențiate de contribuabil"*, având suspiciunea că aceste aprovizionări cu materiale de curățenie nu au fost reale.

Organele de inspecție fiscală, *"pentru constatarea realității acestor aprovizionări"* au solicitat dnei **X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, prezentarea consumului de materiale pentru întreținerea curățeniei în spațiul de lucru. Dna **X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** a prezentat o ofertă comercială emisă de S.C X S.R.L- dezinfecție și deratizare, privind serviciile de curățenie.

Organele de inspecție fiscală precizează că oferta conține un preț lunar de S lei fără TVA, în care sunt incluse cheltuielile salariale, cheltuieli de logistică și cheltuieli indirecte, fără a prezenta realitatea consumului de materiale pentru curățenie.

Din centralizarea bonurilor fiscale pe categorii de produse, organele de inspecție fiscală au constatat *"cantități exagerate de pronto, săpunuri, detergenți de diferite tipuri, clor, etc.(...) Sunt mai multe bonuri fiscale eliberate în aceeași zi, consecutive, la ore foarte apropiate și după ora 20; facturile cuprind mai multe bonuri fiscale, frecvența facturilor fiind zilnică.(...) Acest mod de procurare a materialelor de curățenie conduce la suspiciunea de nerealitate a acestor cantități de produse aprovizionate de la firma S.C.X S.R.L, evidențierea în actele contabile sau în alte documente legale a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive."*

- **S lei** reprezentând materiale de construcții (plasă sudată, ciment, țiglă metalică, cherestea, tablă cutată, geam termoizolant, etc) achiziționate de la furnizorii S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L S.R.L, S.C. X

S.R.L, S.C. X S.R.L, nefiind precizat pentru ce obiectiv (imobil) au fost consumate, neexistând devize de lucrări, procese verbale de punere în folosință/recepție finală.

Organele de inspecție fiscală au solicitat atât dnei **X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** cât și de la terți relații din care să rezulte realitatea și oportunitatea acestor cheltuieli în interesul biroului notarial. S-au solicitat contracte de prestări servicii, devize de lucrări/situații de lucrări, certificate de garanție, data recepției lucrărilor efectuate/punerii în folosință și/sau orice informații care să prezinte o informație clară a locului și modului de folosire a acestor materiale de construcții. Sediul biroului notarial situat în municipiul X, strada X nr.X, județul Vaslui, era dat în folosință din anul 2008.

Dna **X, CNP X**, în calitate de reprezentant legal al **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui** nu a prezentat documente justificative pentru lucrările de modernizare/construcție/ reparație executare.

Totodată, organele de inspecție fiscală nu au dat dreptul de deducere taxe pe valoarea adăugată în sumă totală de **S lei** aferentă achizițiilor de materiale de construcții (baza de S lei fără TVA) și materialelor de curățenie și întreținere (baza de S lei fără TVA).

În drept, în ceea ce privește impozitul pe venit sunt aplicabile prevederile art.48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare care precizează:

"ART. 48 Reguli generale de stabilire a venitului net anual din activități independente, determinat pe baza contabilității în partidă simplă

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

(..)

i) cheltuielile efectuate pentru activitatea independentă, cât și în scopul personal al contribuabilului sau asociaților sunt deductibile numai pentru partea de cheltuială care este aferentă activității independente;"

În ceea ce privește taxa pe valoarea adăugată sunt incidente prevederile art. 145 Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 145

Sfera de aplicare a dreptului de deducere

(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 potrivit art.146 alin.(1) lit.a) din același act normativ:

“(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;”,

coroborat cu pct.46 alin.(1) din Normele metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.44/2004, cu modificările și completările ulterioare,

“46. (1) Justificarea deducerii taxei se face numai pe baza exemplarului original al documentelor prevăzute la art. 146 alin. (1) din Codul fiscal, (...)”

Față de prevederile legale de mai sus, se reține că dreptul de deducere a TVA este condiționat de utilizarea bunurilor achiziționate în folosul operațiunilor taxabile ale persoanei impozabile, iar justificarea achiziționării ca fiind destinate operațiunilor sale taxabile revine persoanei impozabile din punct de vedere al TVA care a achiziționat bunurile respective.

Totodată, se rețin și considerentele Înaltei Curți de Casație și Justiție cuprinse în Decizia nr.X/16.02.2016, potrivit căroră:

„(...) pentru exercitarea dreptului de deducere trebuie îndeplinite atât condițiile de fond (legate de persoana impozabilă, existența achiziției și destinației acesteia), cât și de formă (existența unei facturi și conformitatea acesteia cu prevederile art.155 al.5 Cod fiscal).

Referitor la verificarea îndeplinirii condițiilor de fond sunt aplicabile dispozițiile art.49 CPF, potrivit căroră, pentru determinarea stării de fapt fiscale, organul fiscal, în condițiile legii administrează mijloace de probă, putând proceda, printre altele, la solicitarea de informații de orice fel din partea contribuabililor și a altor persoane precum și la administrarea probei cu înscrisuri.

*Așadar, contrar susținerilor recurente, deținerea unei facturi fiscale care cuprinde informațiile prevăzute la art.155 al.5 Cod fiscal nu dovedește decât îndeplinirea condițiilor de formă. **Pentru verificarea condițiilor de fond privind realitatea datelor înscrise în factură sau destinația achiziției, autoritatea fiscală poate să ceară informații sau documente contabile suplimentare.**”*

De asemenea, organul de soluționare a contestației reține că jurisprudența Curții Europene de Justiție, pe care țara noastră, prin Tratatul de Aderare, s-a obligat să o respecte, recunoaște statelor membre dreptul de a solicita dovezi obiective pentru demonstrarea dreptului de deducere a TVA și obligația persoanei impozabile de a demonstra acest drept, și anume la paragraful 23 din cauza C-110/94 INZO se face trimitere la paragraful 24 din cauza C-268/83 ROMPELMAN,

unde Curtea a statuat că este **obligatia persoanei care solicită deducerea TVA să demonstreze că sunt îndeplinite toate condițiile pentru acordarea deducerii.**

Se reține că 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, iar condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile aferente veniturilor, pentru a putea fi deduse, sunt ca acestea să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, justificate prin documente.

Totodată, se reține că orice persoană impozabilă are dreptul să deducă taxa aferentă achizițiilor, dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative, și anume: intrările reprezintă achiziții de bunuri și servicii destinate utilizării în folosul operațiunilor taxabile și au la bază facturi care conțin obligatoriu toate informațiile necesare stabilirii dreptului de deducere.

Potrivit dispozițiilor Ordinului ministrului finanțelor publice nr.1040/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea evidenței contabile în partidă simplă de către persoanele fizice care au calitatea de contribuabil în conformitate cu prevederile Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

"13. Orice operațiune economico-financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care sta la baza înregistrărilor în evidenta contabilă în partida 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 evidenta contabilă în partida simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.

(...)

50. Evidența contabilă în partidă simplă a bunurilor din patrimoniu se ține în conformitate cu prevederile normelor metodologice de întocmire și

utilizare a formularelor tipizate comune pe economie, care nu au regim special, privind activitatea financiară și contabilă, aprobate prin ordin al ministrului finanțelor publice."

Având în vedere dispozițiile legale invocate, rezultă că în cazul persoanelor fizice care obțin venituri din activități independente sunt deductibile numai acele cheltuieli care îndeplinesc cumulativ următoarele condiții: sunt efectuate în interesul direct al activității impozabile și nu în interes personal, sunt înregistrate corect în evidența contabilă în partidă simplă și sunt justificate cu documente corect întocmite, nefiind permisă deducerea cheltuielilor efectuate pentru uzul personal al contribuabilului.

Rezultă că orice înregistrare în evidența contabilă are la bază documente justificative, iar în situația în care documentele care stau la baza înregistrărilor nu furnizează toate informațiile prevăzute de reglementările legale, nu pot dobândi calitatea de document justificativ în baza căruia să se realizeze înregistrările în evidența contabilă potrivit dispozițiilor legale în vigoare pe perioada supusă impunerii.

În speță sunt aplicabile și prevederile:

◀ **art. 11** din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

ART. 11

"Prevederi speciale pentru aplicarea Codului fiscal

(12) 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 cazul în care tranzacțiile sau o serie de tranzacții sunt calificate ca fiind artificiale, ele nu vor fi considerate ca făcând parte din domeniul de aplicare al convențiilor de evitare a dublei impuneri. Prin tranzacții artificiale se înțelege tranzacțiile sau seriile de tranzacții care nu au un conținut economic și care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici economice obișnuite, scopul esențial al acestora fiind acela de a evita impozitarea ori de a obține avantaje fiscale care altfel nu ar putea fi acordate".

◀ **art.5 alin.(1) , art. 6, art.7, art** din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

" art 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat.

art. 6 Exercițarea dreptului de apreciere

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".

art. 7 Rolul activ

(...)

(2) Organul fiscal este îndreptăţit să examineze, din oficiu, starea de fapt, să obţină şi să utilizeze toate informaţiile şi documentele necesare pentru determinarea corectă a situaţiei fiscale a contribuabilului. În analiza efectuată organul fiscal va identifica şi va avea în vedere toate circumstanţele edificatoare ale fiecărui caz."

Conform acestor prevederi legale, autorităţile fiscale au dreptul de a nu lua în considerare o tranzacţie care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacţii pentru a reflecta conţinutul economic al acesteia.

O tranzacţie fără scop economic reprezintă orice tranzacţie/activitate care nu este destinată să producă avantaje economice, beneficii, profituri şi care determină, în mod artificial ori conjunctural, o situaţie fiscală mai favorabilă.

La stabilirea sumelor, organul fiscal apreciază în limitele atribuţiilor şi competenţelor ce îi revin, relevanţa stărilor de fapt fiscale şi adoptă soluţia admisă de lege, întemeiată pe constatări complete asupra tuturor împrejurărilor edificatoare în cauză.

Din documentele anexate la dosarul cauzei se reţin:

Organele de inspecţie fiscală, în Raportul de inspecţie fiscală nr. X/02.12.2014, în baza căruia au fost emise deciziile de impunere contestate, precizează că **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X, CNP X**, a înregistrat achiziţiile materiale de construcţii pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (în perioada 01.11.2009-30.06.2014) şi cheltuieli privind consumurile de materiale de construcţii (materiale achiziţionate de la furnizorii S.C XS.R.L, S.C X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C. X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C X S.R.L, S.C XS.R.L.), în sumă de S lei (S lei aferente anului 2009 + S lei aferente anului 2010+ S lei aferente anului 2011+ S lei aferente anului 2012 + S lei aferente anului 2013) fără a exista documente justificative, nefiind precizat pentru ce obiectiv (imobil) au fost consumate, neexistând devize de lucrări, procese verbale de punere în folosinţă/recepţie finală.

La pag. 13 din Raportul de inspecţie fiscală nr. X/02.12.2014, organele de inspecţie fiscală precizează că *"au solicitat atât biroului notarial cât şi de la terţi din care să rezulte realitatea şi oportunitatea acestor cheltuieli în interesul biroului notarial. Ca atare în perioada controlului s-au solicitat contracte de prestări servicii, devize de lucrări/situaţii de lucrări/certificate de garanţie/data recepţiei lucrărilor efectuate/punerii în folosinţă şi sau orice alte informaţii care să prezinte o situaţie clară a locului şi modului de folosire a acestor materiale de construcţii. În anul 2010 sediul biroului notarial situat în municipiul X, strada X, nr.X, jud. Vaslui, era dat în folosinţă din anul 2008. La termenul stabilit în adresele de solicitare de informaţii nu s-au prezentat documente justificative pentru lucrările de modernizare/construcţie/reparaţie executate. Ca atare echipa de inspecţie fiscală, are suspiciunea de nerealitate a tranzacţiilor economice în scopul şi pentru B.I.N. X."*

Se reține că sediul **BIROULUI INDIVIDUAL X, CUI X**, din municipiul X, strada Republicii, nr.X, jud. Vaslui a fost autorizat, conform Procesului verbal de recepție nr. X, anexat în copie la dosarul cauzei, la valoarea de S lei.

Din Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, se reține că expertul evaluator X "a întocmit raportul de evaluare a spațiului biroului situat în strada X nr.X (lot 1), mun. X, județul Vaslui, la solicitarea notarului public X, în vederea estimării valorii de piață a proprietății (...) raportat la valoarea de piață a imobilelor de genul celui analizat, având în vedere îmbunătățirile calitativ superioare aduse imobilului de către proprietar" expertul a stabilit prețul imobilului la suma de S lei.

În Ordonanța de clasare Dosar nrX/2015 din 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, se precizează că imobilul a fost vândut în data de 15.04.2016 cu suma de S lei.

Se reține că la data recepției sediului din municipiul X, strada X, nr.X, jud. Vaslui, conform Procesului verbal de recepție nr. X/11.11.2008, valoarea imobilului era de S lei.

Se reține că "având în vedere îmbunătățirile calitativ superioare aduse imobilului de către proprietar și raportat la valoarea de piață a imobilelor de genul celui analizat", expertul evaluator, a evaluat imobilul la valoarea de S lei, iar în data de 15.04.2016, imobilul a fost vândut cu suma de S lei. Diferența dintre valoarea imobilului la data de 11.11.2008 și valoarea de vânzare a acestuia fiind de S lei (S lei - S lei)

Se reține că valoarea materialelor de construcții înregistrate pe cheltuieli în perioada 01.01.2009-31.12.2013 este de S lei.

Întrucât la soluționarea contestației formulată de petentă, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, are în vedere probatoriul administrat pe parcursul cercetării penale prin care s-a constatat că "examinând actele de urmărire penală efectuate în cauză, respectiv actul de sesizare –Raportul de Inspecție Fiscală nr.X din 02.12.201 din care rezultă suspiciunea nerealității operațiunilor, raportul de constatare tehnico-științifică din data de 01.02.2016 cu precizările din 20.12.2019 care nu confirmă nerealitatea operațiunilor ci doar existența scriptică a unor achiziții de către biroul notarial,(...) înscrisurile atașate la dosar și apărările formulate de suspectă (...), apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei", prin adresa nr.ISR_DGR X/06.08.2020, Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații 1, în temeiul prevederilor pct. 10.4 și pct. 10.5 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, solicită Administrației Județene a Finanțelor Publice Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, să precizeze care este punctul său de vedere cu privire la

considerentele cuprinse în Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 emisă de Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Iași.

Prin adresa nr. X/14.08.2020, înregistrată la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași sub nr. ISR_REG X/18.08.2020, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, comunică faptul că *"această ordonanță de clasare nu a fost atacată în termenul prevăzut de art. 339, alin.(4) din Legea nr.135/2010 privind Codul de procedură penală, motivat de faptul că organul fiscal nu dispune de probe suplimentare față de cele prezentate organelor de cercetare penală și care au fost descrise amănunțit în actul de sesizare. Menționăm că aspectele fiscale tratate în Deciziile de impunere și în RIF sunt susținute în continuare de către echipa de inspecție fiscală."*

Se reține că soluția de clasare pronunțată de procuror s-a întemeiat pe prevederile art.315 alin.(1) lit.b), raportat la art.16 alin.(1) lit.b) din Codul de procedură penală, potrivit cărora:

„Art.315 Clasarea

(3) Clasarea se dispune când:

(...)

b) există unul dintre cazurile prevăzute la art. 16 alin. (1).

Art.16 Cazurile care împiedică punerea în mișcare și exercitarea acțiunii penale

(1) Acțiunea penală nu poate fi pusă în mișcare, iar când a fost pusă în mișcare nu mai poate fi exercitată dacă:

(...)

b) fapta nu este prevăzută de legea penală ori nu a fost săvârșită cu vinovăția prevăzută de lege;”

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, premisa organelor de inspecție fiscală nu se susține.

În acest sens, organul de soluționare a contestației are în vedere reținerile și considerentele procurorului care a dispus clasarea cauzei, pronunțată prin Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 și anume "apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei."

Astfel, se reține ca necesară stabilirea cu claritate a situației de fapt în vederea determinării corecte a situației fiscale a contribuabilului de către organul fiscal de administrare, prin exercitarea rolului său activ, pe baza tuturor informațiilor și documentelor pe care le consideră utile în funcție de circumstanțele fiecărui caz în parte și de limitele prevăzute de lege.

În speță sunt aplicabile și prevederile art.5 din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"Art. 5 Aplicarea unitară a legislației

(1) Organul fiscal este obligat să aplice unitar prevederile legislației fiscale pe teritoriul României, urmărind stabilirea corectă a impozitelor, taxelor, contribuțiilor și a altor sume datorate bugetului general consolidat."

Totodată, organele de inspecție fiscală precizează că **BIROUL INDIVIDUAL X, CUI X, CNP X**, a înregistrat achiziții de la S.C X S.R.L. pentru care a dedus taxa pe valoarea adăugată în sumă de S lei (în perioada 01.11.2009-30.06.2014) și a dedus cheltuielile privind consumurile de material de curățenie (achiziționate de la S.C X S.R.L.) în sumă de S lei, fără a fi justificată achiziția și consumul acestora.

La pag. 12 din Raportul de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014, organele de inspecție fiscală precizează că *"Pentru constatarea realității acestor aprovizionări organele de inspecție fiscală au solicitat prezentarea consumului de materiale pentru întreținerea curățeniei în spațiul de lucru al biroului notarial. BINP X prezintă o ofertă comercială emisă de S.C X S.R.L.-dezinsecție și deratizare cu RO X, din municipiul Galați, str. X, nr.X, înregistrată la nr. X din 10.10.2014, privind serviciile de curățenie. În oferta comercială prezintă un preț lunar în valoare de S lei fără TVA. În acest preț sunt incluse cheltuielile salariale, cheltuieli de logistică și cheltuielile indirecte. Această ofertă nu reflectă realitatea consumului de materiale pentru curățenie, reprezentantul BINP încearcă disimularea realității, la adăpostul unei oferte care nu reflectă consumurile reale de materiale de curățenie (pronto, clin, clor, săpun, detergenți, detartrant, etc) pentru spațiul de lucru.(...)"*

Se reține că organele de inspecție fiscală au "estimat" un consum lunar *"în sumă de S lei, materiale de curățenie/S lei anual"* fără a prezenta metoda de estimare, modul de evaluare și temeiul de drept pentru care au considerat cheltuieli deductibile cu materiale de curățenie la nivelul sumei de S lei /lună, respectiv S lei/an.

Din anexele 1-5 "Venituri și cheltuieli conform Registru Jurnal de Încasări și Plăți" pentru anii 2009-2013, la Raportul de inspecție fiscală nr. X/ 02.12.2014, anexate în copie la dosarul cauzei, anexe întocmite de organele de inspecție fiscală, rezultă că au dat drept de deducere "cheltuielilor cu întreținerea și curățenia în sumă de S lei /an " iar în ceea ce privește materialele de construcții au considerat ca și cheltuieli deductibile "cheltuielile cu întreținerea și reparațiile spațiului vechi " în sumă totală de S lei (S lei în anul 2009, S lei în anul 2012 și S lei în anul 2013), "cheltuielile cu întreținerea și reparațiile spațiului nou" în sumă de S lei (anul 2009) și "cheltuielile amenajare parcare" în sumă de S lei (anul 2013), și nu au dat dreptul de deducere sumei totale de S lei, fără a se preciza temeiul de drept privind estimarea cheltuielilor deductibile și a celor nedeductibile fiscal.

Stabilirea prin estimare a bazei de impunere este reglementată prin Ordonanța Guvernului nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"ART. 67 Stabilirea prin estimare a bazei de impunere

(1) Organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă.

(2) Stabilirea prin estimare a bazei de impunere se efectuează în situații cum ar fi:

a) în situația prevăzută la art. 83 alin. (4);

b) în situațiile în care organele de inspecție fiscală constată că evidențele contabile sau fiscale ori declarațiile fiscale sau documentele și informațiile prezentate în cursul inspecției fiscale sunt incorecte, incomplete, precum și în situația în care acestea nu există sau nu sunt puse la dispoziția organelor de inspecție fiscală.

(3) În situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale.

(4) În scopul stabilirii prin estimare a bazei de impunere, organele fiscale pot folosi metode de stabilire prin estimare a bazelor de impunere, aprobate prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

(4¹) În situația în care contribuabilii prevăzuți la art. 296²¹ alin. (1) lit. a) - e) din Codul fiscal nu depun declarația privind venitul asigurat la sistemul public de pensii, organul fiscal stabilește prin estimare baza lunară de calcul a contribuției de asigurări sociale la nivelul minim prevăzut la art. 296²² alin. (1) din Codul fiscal. Dispozițiile art. 83 alin. (4) sunt aplicabile în mod corespunzător.

(5) Cuantumul obligațiilor fiscale rezultate din aplicarea prevederilor prezentului articol sunt stabilite sub rezerva verificării ulterioare, cu excepția celor stabilite în cadrul unei inspecții fiscale."

coroborat cu pct 65.1 și 65.2 din Hotărârea Guvernului nr. 1050/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Ordonanței Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

"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."

Se reține că organul fiscal stabilește baza de impunere și obligația fiscală de plată aferentă, prin estimarea rezonabilă a bazei de impunere, folosind orice probă și mijloc de probă prevăzute de lege, ori de câte ori acesta nu poate determina situația fiscală corectă, iar în situațiile în care, potrivit legii, organele fiscale sunt îndreptățite să stabilească prin estimare bazele de impunere, acestea identifică acele elemente care sunt cele mai apropiate situației de fapt fiscale .

Se reține că pentru cheltuielile considerate nedeductibile fiscal, în sumă totală de S lei (S lei cheltuieli privind, materialele de construcții + S lei cheltuieli privind materialele de întreținere și curățenie), organele de inspecție fiscală au stabilit un impozit pe venit în sumă de **S lei** (S lei x 16%) și contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** (S lei x 5,5%).

Se reține faptul că prin e-mail, în data de 10.09.2020, ora 10:09, organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice, au transmis organelor abilitate în vederea soluționării contestației, calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** (S lei + S lei) reprezentând impozit pe venit, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei** (S lei + S lei), calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei** (S lei + S lei) reprezentând contribuții de asigurări sociale de sănătate, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **S lei (S lei + S lei)** și calculul accesoriilor aferente sumei de **S lei (S lei + S lei)** reprezentând taxa pe valoarea adăugată, respectiv dobânzi/majorări și penalități de întârziere în sumă totală de **7S lei (S lei + S.**

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor de impozit pe venit în sumă de **S lei**, și suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferențelor contribuție de asigurări sociale de sănătate în sumă de **S lei** stabilite suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr.X/16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuții sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit și contribuției de asigurări sociale de sănătate în sarcina contestatarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Referitor la suma de **S lei** reprezentând accesorii aferente diferenței de taxă pe valoarea adăugată în sumă de **S lei**, stabilită suplimentar de plată individualizate prin Decizia de impunere nr. X/02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de

plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, se reține că stabilirea de majorări/dobânzi și penalități de întârziere aferente taxei pe valoarea adăugată în sarcina contestatarei reprezintă măsura accesorie în raport cu debitul.

Totodată, așa cum s-a reținut la situația de fapt, asupra realității operațiunilor comerciale înscrise în facturile fiscale în cauză s-au pronunțat, în cadrul activităților specifice desfășurate, organele de urmărire penală, și anume, potrivit Ordonanței de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 a Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași, "*examinând actele de urmărire penală efectuate în cauză, respectiv actul de sesizare –Raportul de Inspecție Fiscală nr.X din 02.12.201 din care rezultă suspiciunea nerealității operațiunilor, raportul de constatare tehnico-științifică din data de 01.02.2016 cu precizările din 20.12.2019 care nu confirmă nerealitatea operațiunilor ci doar existența scriptică a unor achiziții de către biroul notarial, (...) înscrisurile atașate la dosar și apărările formulate de suspectă (...), apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei*"

Așadar, având în vedere cele reținute mai sus și ținând cont de faptul că acțiunea penală are întâietate față de acțiunea civilă deoarece, pe de o parte, cauza materială unică a celor două acțiuni este săvârșirea infracțiunii sau existența indiciilor săvârșirii unei infracțiuni, iar pe de altă parte, soluționarea acțiunii civile este condiționată de soluționarea acțiunii penale în privința existenței faptei, premisa organelor de inspecție fiscală nu se susține.

În acest sens, organul de soluționare a contestației are în vedere reținerile și considerentele procurorului care a dispus clasarea cauzei, pronunțată prin Ordonanța de clasare Dosar nr.X/2015 din 06.07.2020 și anume "*apreciez că nu se poate reține fără dubiu caracterul nereal al operațiunilor și faptul că bunurile și serviciile achiziționate nu au fost necesare activității notariale, pentru a se reține și scopul sustragerii de la îndeplinirea obligațiilor fiscale, dubiu care –i profită suspectei*"

În consecință, față de cele expuse mai sus, având în vedere faptul că organul de soluționare a contestației nu se poate substitui organelor de inspecție fiscală competente să analizeze întrunirea tuturor condițiilor legale pentru acordarea dreptului de deducere a cheltuielilor și a taxei pe valoarea adăugată aferente operațiunilor înscrise în facturi fiscale de achiziție a materialelor de construcții și a materialelor de curățenie și pentru a nu priva contribuabilul de calea administrativă de atac, în speță se va face aplicațiunea prevederilor art.276 alin.(1) și art.279, alin.(3) și alin.(4) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare :

„Art.276

(1) În soluționarea contestației organul competent verifică motivele de fapt și de drept care au stat la baza emiterii actului administrativ fiscal.

Analiza contestației se face în raport cu susținerile părților, cu dispozițiile legale invocate de acestea și cu documentele existente la dosarul cauzei. Soluționarea contestației se face în limitele sesizării.”

„Art. 279 Soluții asupra contestației

(....)

(3) Prin decizie se poate desființa, total sau parțial, actul administrativ atacat în situația în care, din documentele existente la dosar și în urma demersurilor întreprinse la organul fiscal emitent, nu se poate stabili situația de fapt în cauza supusă soluționării prin raportare la temeiurile de drept invocate de organul competent și de contestator. În acest caz, organul fiscal competent urmează să încheie un nou act administrativ fiscal care trebuie să aibă în vedere strict considerentele deciziei de soluționare a contestației. Pentru un tip de creanță fiscală și pentru o perioadă supusă impozitării, desființarea actului administrativ fiscal se poate pronunța o singură dată.

(4) Soluția de desființare este pusă în executare în termen de 60 de zile de la data comunicării deciziei în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, iar noul act administrativ fiscal emis vizează strict aceeași perioadă și același obiect al contestației pentru care s-a pronunțat soluția de desființare”.

Se vor avea în vedere și prevederile punctelor 11.4 și 11.5 din Instrucțiunile pentru aplicare titlului VIII din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, aprobate prin Ordinul președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr.3741/2015, unde se precizează:

“11.4. Prin decizie se poate desființa total sau parțial actul administrativ fiscal atacat. Înaintea emiterii deciziei cu soluție de desființare, organul de soluționare competent va întreprinde demersurile necesare, dacă se impune, la organul fiscal emitent al actului atacat, respectiv: pentru clarificarea unor situații contestate, completarea punctului de vedere cu privire la documentele depuse de contestatar, dispunerea unei cercetări la fața locului etc. În situația în care se pronunță o soluție de desființare totală sau parțială a actului atacat, în considerentele deciziei se vor prezenta numai motivele care au condus la desființare.

11.5. Prin noul act administrativ fiscal, întocmit conform considerentelor deciziei de soluționare, nu se pot stabili în sarcina contestatorului obligații fiscale mai mari decât cele din actul desființat, acesta putând fi contestat potrivit legii. În mod corespunzător nu poate fi diminuată pierderea fiscală cu o sumă mai mare decât cea înscrisă în actul desființat.”

Organul fiscal va avea în vedere și prevederile art.281 alin.(3) din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, care precizează că :

„ART. 281 Comunicarea deciziei și calea de atac

(....)

(3) În situația atacării la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă potrivit alin. (2) a deciziei prin care s-a dispus desființarea, încheierea noului act administrativ fiscal ca urmare a soluției de desființare emise în procedura de soluționare a contestației se face în termen de 60 de zile în cazul contribuabililor mari și mijlocii și în termen de 30 zile în cazul celorlalți contribuabili, de la data aducerii la cunoștința organului fiscal a deciziei de desființare.”

De asemenea, vor ține cont și de prevederile art.129 din Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, respectiv :

ART. 129 Refacerea inspecției fiscale

(1) În situația în care, ca urmare a deciziei de soluționare emise potrivit art. 279 se desființează total sau parțial actul administrativ-fiscal atacat, emis în procedura de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală reface inspecția fiscală, cu respectarea dispozițiilor art. 276 alin. (3).

(2) Refacerea inspecției fiscale trebuie să respecte strict perioadele fiscale, precum și considerentele deciziei de soluționare a contestației care au condus la desființare, astfel cum acestea sunt menționate în decizie.

(3) Refacerea inspecției fiscale și emiterea noului act administrativ-fiscal sunt posibile chiar dacă pentru perioadele și obligațiile fiscale vizate de refacere s-a anulat rezerva verificării ulterioare potrivit art. 94 alin. (3),.

(4) Refacerea inspecției fiscale se realizează de către o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat.”

Pe cale de consecință, **se va desființa parțial:**

◀Decizia de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,

◀Decizia de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată,

urmând ca în termen de 30 zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o alta echipă decât cea care a întocmit actul de control contestat, să procedeze la o nouă verificare a aceleiași perioade și acelorași tipuri

de impozit, în funcție de situația de fapt ce va fi constatată și să efectueze încadrarea corectă a acesteia având în vedere prevederile legale aplicabile în speță și totodată să aibă în vedere și să analizeze toate documentele relevante pentru impunere, aprecierea organelor de inspecție fiscală cu privire la nerealitatea operațiunilor înscrise în facturile fiscale de achiziție a materialelor de construcții și materialelor de întreținere și curățenie fiind infirmată de organele competente prin respingerea definitivă a plângerii formulate de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui .

Pentru considerentele arătate și în temeiul dispozițiilor art. 273 și art. 279 din Legea nr.207/2015 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, Directorul General al Direcției Generale Regionale a Finanțelor Publice Iași,

DECIDE:

1. Respingerea ca neîntemeiată, a contestației formulate de dna **X, CNP X**, în nume propriu și în numele **BIROULUI INDIVIDUAL X, jud. Vaslui**, împotriva:

◀Deciziei de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,

◀Deciziei de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/02.12.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată.

2. Desființarea parțială a:

◀Deciziei de impunere nr.X din 16.09.2016 privind impozitul pe venit și contribuțiile sociale stabilite suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr.

X/02.12.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - impozit pe venit,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente impozitului pe venit,
- **S lei** - contribuții de asigurări sociale de sănătate,
- **S lei** -dobânzi/majorări și penalități de întârziere aferente contribuției de asigurări sociale de sănătate,

◀Deciziei de impunere nr.X din 02.12.2014 privind obligațiile fiscale suplimentare de plată stabilite de inspecția fiscală pentru persoane fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr. X/ 02.12.2014 de Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vaslui, Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, pentru suma de **S lei** reprezentând:

- **S lei** - taxa pe valoarea adăugată;
- **S lei**- dobânzi/majorări și penalități aferente taxei pe valoarea adăugată, urmând ca în termen de 30 de zile de la data comunicării deciziei, organele de inspecție fiscală, printr-o altă echipă de inspecție fiscală decât cea care a încheiat actul desființat, să procedeze la refacerea inspecției fiscale, care trebuie să respecte strict aceleași perioade fiscale și aceleași tipuri de impozite și să țină cont de considerentele reținute în motivarea prezentei decizii de soluționare a contestației care au condus la desființare.

Împotriva prezentei decizii se poate formula acțiune în contencios administrativ, în termen de 6 luni de la comunicare la Tribunalul Vaslui.