



MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

**Agencia Națională de
Administrare Fiscală**
Direcția Generală a Finanțelor
Publice a Județului Iași



Str. Anastasie Panu nr.26, Iasi
Tel : +0232 213332
Fax : +0232 219899
e-mail : admin.isisjudx01.is@mfinante.ro

DECIZIA NR. DGc 366/01.06.2012

privind soluționarea contestației formulate de

d-l X,

înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași
sub nr.

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, a fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice cu adresa nr., înregistrată la instituția noastră sub nr. ... din, cu privire la contestația formulată de **dl. X** cu domiciliul în, județul Iași, având cod numeric personal

Contestația este formulată împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ... din ..., decizie care a fost întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. .. din

Suma contestată este în valoare totală de lei și reprezintă:

- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2006 și obligații accesorii aferente;
- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2007 și obligații accesorii aferente;
- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 și obligații accesorii aferente;
- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2009 și obligații accesorii aferente;
- .. lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2010 și obligații accesorii aferente.

Contestația este semnată de către avocat, în calitate de împuternicit al **d-lui X**, și poartă amprenta în original a ștampilei Cabinetului de avocat, la dosar aflându-se împuternicirea avocațială seria nr. din data de, în original, care îndeplinește condițiile prevăzute de lege.

Contestația a fost depusă în termenul legal de 30 de zile prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, ținând cont de faptul că actul administrativ fiscal atacat a fost

comunicat petentului, prin corespondență, fiind confirmat de primire în data de, așa cum rezultă din confirmarea de primire aflată în copie la dosarul cauzei iar contestația a fost depusă la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui, în data de, unde a fost înregistrată sub nr. și transmisă ulterior la Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, unde a fost înregistrată sub nr.

Contestația este însoțită de Referatele privind propunerea de soluționare a contestației nr. din și nr. din, semnate de conducătorul organului care a încheiat actul atacat, respectiv Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui, prin care se propune respingerea contestației ca neîntemeiată.

Precizăm că organul de control din cadrul Activității de Inspecție Fiscală Vaslui, urmare verificării efectuate la **C.M.I. X**, a emis inițial, în data de ..., Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., iar ulterior, în data de, acesta a constatat din oficiu o eroare materială în actul administrativ fiscal emis, respectiv că pe decizie s-a trecut un cod numeric personal al contribuabilului greșit -, în loc de codul numeric personal corect al acestuia - și, ca urmare, a emis un nou act administrativ fiscal, respectiv Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr., anulând astfel primul act emis.

Petentul a depus întâi contestație împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din data de, care a fost soluționată de organul competent prin emiterea Deciziei de soluționare nr., cu soluția „respinsă ca fiind rămasă fără obiect”, deoarece actul administrativ contestat a fost anulat.

Ulterior, în data de, **dl. X** a depus o nouă contestație, care face obiectul prezentei decizii, împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. emisă în data de, prin care au fost stabilite în sarcina contribuabilului aceleași sume ca și în decizia emisă inițial, petentul menținând aceleași motivații ca și în prima contestație depusă în data de

Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, prin Serviciul Soluționare Contestații, constatând că sunt îndeplinite dispozițiile art. 205, art. 206, art. 207 alin. (1) și art. 209 alin. (1) lit. a) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. D-I GHERAN CONSTANTIN contestă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din, întocmită în baza Raportului de inspecție fiscală nr. ... din, considerând că la baza emiterii acestora au stat considerații nelegale și netemeinice.

Motivele invocate de petent în susținerea contestației sunt următoarele:

1. Pentru anul fiscal 2006

a) Suma de ... lei reprezintă cheltuieli cu combustibilul auto, considerate nedeductibile la calculul impozitului pe venit de către organul de inspecție fiscală, acestea reprezentând cheltuieli cu combustibilul consumat în interes personal. Petentul motivează că în conformitate cu prevederile Contractului cadru încheiat cu Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, în calitate de medic trebuie să se deplaseze la urgențe medico-chirurgicale, atunci când este solicitat. Contestatorul precizează că pacienții săi au domiciliul în municipiile Iași și Vaslui, precum și în comunele învecinate: Rosiesti, Balteni, Deleni, Codăești, Tanacu, Solești, Laza, Muntenii de Sus, etc., și trebuie să se deplaseze la domiciliul acestora pentru a le acorda asistență medicală de urgență, deci nu poate să-și desfășoare activitatea în condiții optime fără un mijloc de transport.

b) Suma de ... lei, reprezintă pierdere fiscală aferentă anului precedent, care a fost înregistrată corect, după opinia contestatorului, în două documente diferite, și trebuia luată în considerare de către organul de inspecție fiscală, fiind deductibilă la calculul impozitului pe venit.

2. Pentru anul fiscal 2007

a) Suma de lei reprezintă cheltuieli care au fost considerate în mod nejustificat de către organul de inspecție fiscală „cheltuieli amortizare mijloc fix autoturism Peugeot aferentă anilor 2003, 2004, 2005 și 2006, eronat înregistrate ca cheltuieli în anul 2007”, acestea reprezentând de fapt, așa cum precizează petentul, cheltuieli cu amortizarea aferente anului curent, așa cum reiese din facturile și chitanțele înregistrate cronologic în evidența contabilă.

De asemenea, **d-I X** menționează că dacă amortizarea anuală calculată de organul de inspecție fiscală pentru acest autoturism este în sumă de lei, atunci acesta trebuia să țină cont favorabil la calculul impozitului pe venit anual de suma de lei, rezultată ca diferență între suma de lei, considerată amortizare deductibilă, și suma de lei înregistrată de petent în evidența contabilă.

b) Suma de lei, reprezintă 50% din valoarea cheltuielilor cu combustibilul auto, înregistrate în anul 2007, care au fost considerate nedeductibile de către organul de inspecție fiscală pe motiv că acest combustibil auto a fost utilizat în interesul personal al contribuabilului.

Contestatorul precizează că datorită faptului că are pacienți cu domiciliul atât în municipiul Iași, cât și în municipiul și județul Vaslui, este obligat să se deplaseze la solicitarea acestora, la orice oră din zi și din noapte, în conformitate cu prevederile art. 21 din Contractul cadru încheiat cu Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui.

3. Pentru anul fiscal 2008

a) Petentul menționează că suma de lei, reprezintă diferența între chiria plătită de C.M.I. X persoanei fizice X și chiria stabilită „în mod arbitrar și abuziv” de organul de inspecție fiscală ca fiind cheltuială deductibilă aferentă anului 2008. Acesta precizează că organul de inspecție fiscală a luat în considerare chirii aleatorii, fără să facă un studiu real de piață și fără să se bazeze pe un act normativ în vigoare, având ca reper chiriile plătite de 5 societăți comerciale, care nu sunt cabinete medicale. Contestatorul precizează că a plătit impozit pentru veniturile obținute din chirii, ca persoană fizică, deci nu poate fi obligat să plătească impozit de două ori, pentru aceeași sumă de bani.

b) Pentru suma de lei, reprezentând 50% din cheltuielile cu combustibilul auto înregistrate în evidența contabilă a petentului în anul 2008, acesta motivează că eronat organul de inspecție fiscală nu a acordat deductibilitate, nefiind vorba de combustibil auto consumat în interes personal, ci pentru desfășurarea în bune condiții a activității cabinetului medical.

c) Pentru suma de lei reprezentând contravaloarea unor piese auto achiziționate pentru autoturismul folosit în activitatea curentă, contestatorul precizează că aceasta nu poate fi considerată o cheltuială nedeductibilă deoarece a fost înregistrată în contabilitate în conformitate cu prevederile legale în vigoare la acea dată.

4. Pentru anul fiscal 2009

a) Contestatorul motivează că suma de lei reprezintă diferența între chiria plătită de C.M.I. X către persoana fizică X și chiria stabilită de organul de inspecție fiscală în mod arbitrar, „fără să se bazeze pe un act normativ în vigoare”, luând în considerare chirii aleatorii. Acesta precizează că nu poate fi obligat să plătească impozit de două ori pentru aceeași sumă de bani obținută, deoarece pentru veniturile din chirie a achitat impozit ca persoană fizică. De asemenea, petentul motivează că nu este legal și nu are temei juridic calculul efectuat de organul de inspecție fiscală pentru a stabili ca și cheltuială deductibilă o chirie medie de lei pe lună.

b) Pentru suma de lei reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice, care a fost considerată cheltuială nedeductibilă de către organul de inspecție fiscală, contestatorul precizează că acesta nu a făcut dovada că aceste convorbiri au fost făcute în interes personal iar explicația organului de inspecție fiscală că în anul 2009 suma înregistrată pe cheltuieli reprezentând convorbiri telefonice este dublă față de anii anteriori nu este relevantă.

5. Pentru anul fiscal 2010

a) Suma de lei, reprezintă diferența între chiria plătită de C.M.I. X persoanei fizice X și chiria stabilită arbitrar și abuziv de organul de inspecție fiscală, fără a se face un studiu real de piață. Având în vedere că prevederile legale interzic dubla impozitare, petentul motivează că organul de inspecție fiscală nu are dreptul să-i cenzureze chiria fără nici o bază legală, în condițiile în care el a plătit, ca persoană fizică, impozit legal pentru toată suma încasată ca venit din chirii.

b) Contestatorul motivează că nu trebuie să plătească un impozit pe venit suplimentar pentru suma de lei, care reprezintă pierdere fiscală aferentă anului 2009, deoarece în mod tendențios organul de inspecție fiscală a anulat această pierdere și nu a ținut cont de ea la calculul impozitului pe venit pentru anul 2010.

De asemenea, urmare solicitării organului de soluționare, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr., contestatorul aduce completări la contestația depusă și face următoarele precizări:

- contestă toate sumele găsite în plus de organul de control în legătură cu cheltuielile de amortizare a autoturismului Peugeot achiziționat prin leasing, considerând că a înregistrat corect aceste cheltuieli;

- menționează că nu a avut venituri încasate și nedeclarate în perioada verificată, așa cum rezultă și din actele puse la dispoziția organului de inspecție fiscală.

În concluzie, pentru motivele invocate, contestatorul solicită desființarea în totalitate a actelor administrative atacate, urmând ca organul de inspecție fiscală să emită o nouă decizie de impunere cu o altă bază de impozitare, stabilită corect, întrucât la baza emiterii Deciziei de impunere nr. din privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere au stat considerații nelegale și netemeinice.

II. Organul de inspecție fiscală din cadrul Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice a efectuat inspecția fiscală generală pentru perioada 01.01.2006 - 31.12.2010, la **C.M.I. X**, cu sediul fiscal în, județul Vaslui.

Întrucât d-l X, în calitate de persoană fizică care realizează venituri din profesii libere și de reprezentant al cabinetului medical, are domiciliul fiscal în, pentru efectuarea acestui control s-a solicitat, cu adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Vaslui sub nr. din data de, delegare de competență de la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași, aceasta transmițând Acordul privind delegarea de competență înregistrat sub nr. ... din data de

Organul de inspecție fiscală a consemnat următoarele:

- **C.M.I. X** funcționează în baza Certificatului de acreditare nr. eliberat de Colegiul Medicilor din România-Filiala Vaslui și a Certificatului de înregistrare în Registrul Unic al Cabinetelor Medicale nr. din data de;

- Contribuabilul nu este înregistrat ca plătitor de taxă pe valoarea adăugată, obiectul de activitate autorizat fiind Cabinet medical individual - Medicină generală/Medicină de familie - cod CAEN nr. 8512, activitate scutită de TVA;

Rezultatele inspecției fiscale au fost consemnate în Raportul de inspecție fiscală nr. în baza căruia a fost emisă Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr.din, prin care organul de inspecție fiscală a stabilit suplimentar în sarcina **d-lui X** diferențe de impozit pe venitul net anual, pentru anii fiscali 2006 – 2010, în sumă totală de lei, precum și dobânzi și penalități de întârziere aferente acestor diferențe de impozit pe venit în sumă totală de lei.

Organul de inspecție fiscală a stabilit cu ocazia verificării următoarele:

1. Cheltuieli nedeductibile cu consumul de combustibili auto, în valoare totală de lei, pentru perioada 2006-2009

Din verificarea documentelor înregistrate în evidența contabilă a petentului a rezultat că în perioada menționată au fost înregistrate pe cheltuieli bonuri de carburant auto în sumă totală de .. lei, astfel:

- lei în anul 2006;
- lei în anul 2007;
- lei în anul 2008 și
- lei în perioada 01.01.2009-30.04.2009.

Organul de inspecție fiscală a solicitat documente justificative din care să rezulte consumul de carburant aferent desfășurării activității cabinetului medical, dar contribuabilul nu a prezentat documente/situații din care să rezulte clar numărul de km parcurși în cursul fiecărui an. Din discuțiile purtate cu **dl. X** rezultă că acesta face naveta de la Iași, unde își are domiciliul, până la Vaslui, unde își desfășoară activitatea în cadrul C.M.I. ca medic de familie, consumul mare de combustibil rezultând din această situație. Organul de inspecție fiscală a considerat că aceste cheltuieli cu naveta au fost efectuate în interes personal, nefiind deductibile din punct de vedere fiscal.

Urmare informațiilor obținute de la contribuabil și a calculelor efectuate, organul de inspecție fiscală a estimat un consum de 3.000 litri motorină pentru perioada 01.01.2006-30.04.2009. Conform documentelor din evidența contabilă rezultă că petentul a consumat în perioada respectivă 6.539 litri motorină, repartizați astfel: 2.064 litri în anul 2006, 2.114 litri în anul 2007, 1.811 litri în anul 2008 și 550 litri în anul 2009.

Având în vedere aceste aspecte, organul de inspecție fiscală a estimat că 50% din totalul cheltuielilor cu combustibilul auto înregistrate, în sumă de lei, reprezintă contravaloarea combustibilului consumat pentru deplasări în interesul **C.M.I. X** și este cheltuială deductibilă din punct de vedere fiscal, iar diferența de 50% din totalul cheltuielilor cu combustibilul reprezintă contravaloarea motorinei consumate în interesul personal al contribuabilului, fiind cheltuială nedeductibilă din punct de vedere fiscal, în conformitate cu prevederile art. 48, alin. (5), lit. i) și alin. (7), lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, cu prevederile pct. 13,14,15,16 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.040 din 8 iulie 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, precum și cu prevederile art. 52, 55, 64 și 66 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

2. Pierdere fiscală din anul 2005 în sumă de lei, înregistrată de două ori

Organul de inspecție fiscală a constatat că pierdere fiscală aferentă anului 2005, în sumă de lei, a fost înregistrată de contribuabil la plăți în luna decembrie 2006, în Registrul-jurnal de încasări și plăți, fiind inclusă în totalul plăților efectuate în anul 2006, în sumă de lei. Ulterior, în D200 „Declarația privind veniturile realizate în anul 2006” depusă la organul fiscal competent, petentul a majorat cheltuielile deductibile cu suma de lei, raportând cheltuieli deductibile în sumă de lei, diminuând astfel venitul net impozabil de la ... lei la ... lei. Rezultă că pierdere fiscală reportată din anul 2005 a fost înregistrată de două ori.

3. Cheltuieli cu amortizarea autoturismului Peugeot în sumă de lei, înregistrată eronat pe cheltuieli în anul 2007

Contestatorul a achiziționat în anul 2003 un autoturism Peugeot în leasing financiar, valoarea de cumpărare a acestuia fiind de lei. În perioada 01.03.2003-31.12.2005 (34 de luni), contribuabilul a recuperat prin cheltuieli deductibile suma de lei, urmând să recupereze în următoarele 26 de luni cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei.

Ținând cont de faptul că prevederile legale precizează că în cazul leasingului financiar sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea și cu dobânzile, organul de inspecție fiscală a stabilit că **C.M.I. X** avea dreptul să înregistreze cheltuieli deductibile cu amortizarea autoturismului, astfel: lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008 și a stabilit ca și cheltuieli nedeductibile următoarele sume: lei rate leasing financiar înregistrate în anul 2006, lei cheltuieli amortizare aferente anilor 2003-2006 înregistrate eronat în anul 2007 și lei cheltuieli cu amortizarea înregistrate în plus în anul 2007.

4. Cheltuieli cu convorbiri telefonice în sumă de lei

În urma verificării efectuate, organul de inspecție fiscală a constatat că în anul 2009 contestatorul a înregistrat cheltuieli cu convorbirile telefonice în sumă de lei, mult mai mari decât în anii precedenți, din acestea lei reprezentând contravaloarea convorbirilor telefonice efectuate de pe numărul de telefon Contribuabilul nu prezintă documente din care să rezulte că aceste convorbiri au fost efectuate în interesul cabinetului medical. În consecință, organul de inspecție fiscală a estimat cheltuielile cu convorbirile telefonice efectuate de pe telefonul fix și telefonul mobil utilizate în folosul cabinetului ca fiind în sumă de lei, iar diferența de lei fiind cheltuieli efectuate în interesul personal al contribuabilului.

5. Cheltuieli nedeductibile cu chiria în sumă de lei

Organul de inspecție fiscală a stabilit ca și cheltuieli nedeductibile diferența între cheltuielile cu chiria înregistrate în contabilitate conform contractelor de închiriere și chiria stabilită de acestea ca urmare a reîncadrării tranzacției pentru a reflecta conținutul economic al acesteia prin raportare la tranzacții comparabile necontrolate.

În baza contractelor de închiriere înregistrate la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr.,, și, **C.M.I. X** a închiriat de la persoana fizică X apartamentul situat în, achitând pentru perioada 01.01.2008-31.12.2010 o chirie în sumă de lei, fără a prezenta o fundamentare a valorii chiriei comparativ cu prețurile practicate pe piață. Contestatorul a motivat valorile mari ale chiriei prin faptul că apartamentul respectiv a fost amenajat și modernizat, iar cheltuielile cu întreținerea și igienizarea cad în sarcina chiriașului.

Organul de inspecție fiscală a estimat chiria care ar fi trebuit plătită de petent la suma de lei lunar, luând în considerare valoarea chiriei practică în cazuri similare de alți contribuabili.

În consecință, a stabilit cheltuieli cu chiria admise la deducere, astfel: pentru anul 2008 suma de lei (12 luni), pentru anul 2009 suma de lei (11 luni) și pentru anul 2010 suma de lei (10 luni) și cheltuieli nedeductibile stabilite ca diferență între sumele înregistrate de contribuabil și cele stabilite de organul de inspecție fiscală, astfel: lei pentru anul 2008, lei pentru anul 2009 și lei pentru anul 2010.

6. Cheltuieli înregistrate fără documente legale în sumă de lei

În anul 2008, contestatorul a înregistrat pe cheltuieli în baza bonului fiscal nr. ... suma de lei, reprezentând contravaloarea unor piese auto, fără a deține și factură de la furnizor. Organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli nedeductibile în conformitate cu prevederile art. 48, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare și a pct. 14 și 15 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.040/2004 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.

7. Pierderea reportată aferentă anului 2009, în sumă de lei, care nu mai există

În urma verificării efectuate la **C.M.I. X** organul de inspecție fiscală a recalculat baza de calcul a impozitului pe venit pentru anul 2009, pierderea fiscală înregistrată și declarată de contribuabil fiind astfel anulată, în conformitate cu prevederile art. 48 și 80 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

8. Veniturile neînregistrate de contestator în perioada 2008-2010, în sumă totală de lei

Organul de inspecție fiscală a constatat în urma verificării efectuate, că există diferențe între veniturile înregistrate de petent în evidența contabilă și veniturile efectiv realizate, după cum urmează:

În anul 2008, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200 „Declarație privind veniturile realizate din România” contestatarul a declarat venituri în sumă de lei iar din extrasul de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui rezultă că petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui în sumă de lei. De asemenea, contribuabilul a încasat venituri în numerar, conform chitanțelor emise, în sumă de lei. Rezultă astfel pentru anul fiscal 2008 o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În anul 2009, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petentul, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200 „Declarație privind veniturile realizate din România” a declarat venituri în sumă de lei, iar conform extrasului de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui rezultă că în anul 2009 petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui în sumă de lei. De asemenea, conform chitanțelor emise, rezultă că petentul a încasat venituri în numerar, în sumă de lei. Astfel rezultă pentru anul fiscal 2009 o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În anul 2010 petentul a declarat venituri în sumă de ... lei, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200 „Declarație privind veniturile realizate din România” iar conform extrasului de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui rezultă că petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui în sumă de lei. De asemenea, conform chitanțelor emise, rezultă că petentul a încasat venituri în numerar în sumă de lei și venituri din alte servicii încasate în contul bancar, în sumă de lei. Astfel pentru anul fiscal 2010 rezultă o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În concluzie, prin Referatele cu propuneri de soluționare nr. și nr., precum și prin adresa nr., organul de inspecție fiscală propune

respingerea în totalitate a contestației ca fiind neîntemeiată și menținerea Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. .. din, pentru suma totală de lei, reprezentând impozit pe venit și obligații fiscale accesorii aferente.

III. Având în vedere constatările organului de inspecție fiscală, motivațiile contestatorului, documentele existente la dosarul cauzei, precum și prevederile actelor normative referitoare la speța analizată, în vigoare în perioada verificată, se rețin următoarele:

1.Referitor la diferențele de venit brut constatate în perioada verificată ca nedeclarate și neînregistrate, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării este dacă aceste venituri au fost stabilite corect de organul de inspecție fiscală, în condițiile în care petentul nu demonstrează cu documente o altă situație de fapt.

În fapt, în Raportul de inspecție fiscală nr., în care s-au consemnat constatările organului de inspecție fiscală în urma controlului efectuat la **C.M.I. X** pentru anii 2006 - 2010, s-a majorat baza de impunere ca urmare a nedeclarării în totalitate a veniturilor brute, astfel:

Anul	2006	2007	2008	2009	2010
Venit brut declarat de cabinet					
Venit brut stabilit de organul de inspecție fiscală					
Diferența de venit brut stabilită de organul de inspecție fiscală					

În urma verificării efectuate de către organul de inspecție fiscală, s-a constatat că există diferențe între veniturile înregistrate de petent în evidența contabilă și veniturile efectiv realizate, după cum urmează:

În anul 2008, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200 „Declarație privind veniturile realizate din România” pe anul 2008, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr., contestatarul a declarat venituri în sumă de lei.

Din extrasul de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui (Anexa nr. 13 la raportul de inspecție fiscală) rezultă că în anul 2008 petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, în baza contractului de furnizare de servicii medicale, în sumă de lei. De asemenea, contribuabilul a încasat venituri în numerar, conform chitanțelor emise, în sumă de lei.

Rezultă astfel pentru anul fiscal 2008 o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În anul 2009, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petentul, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200

„Declarație privind veniturile realizate din România” pe anul 2009, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr. 2674705/18.01.2011, a declarat venituri în sumă de lei.

Conform extrasului de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui (Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală) rezultă că în anul 2009 petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, în baza contractului de furnizare de servicii medicale, în sumă de lei. De asemenea, conform chitanțelor emise, rezultă că petentul a încasat venituri în numerar, în sumă de lei.

Astfel rezultă pentru anul fiscal 2009 o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În anul 2010, din documentele existente la dosarul cauzei, rezultă că petentul, în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți și în D 200 „Declarație privind veniturile realizate din România” pe anul 2010, înregistrată la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr., a declarat venituri în sumă de lei.

Conform extrasului de cont bancar eliberat de Trezoreria Vaslui (Anexa nr. 13 la Raportul de inspecție fiscală) rezultă că în anul 2010 petentul a încasat venituri de la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, în baza contractului de furnizare de servicii medicale, în sumă de lei. De asemenea, rezultă că petentul a încasat venituri în numerar în sumă de lei, conform chitanțelor emise, și venituri din alte servicii încasate în contul bancar, în sumă de lei.

Astfel rezultă pentru anul fiscal 2010 o diferență de venit brut în sumă de lei, care nu a fost cuprinsă în venitul net impozabil.

În drept, cadrul legal incident în speță este constituit din prevederile art. 48 alin. (1),(2),(3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și punctul 36 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2006, astfel:

Codul fiscal:

"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.

2) Venitul brut cuprinde:

- a) sumele încasate și echivalentul în lei al veniturilor în natură din desfășurarea activității;*
- b) veniturile sub formă de dobânzi din creanțe comerciale sau din alte creanțe utilizate în legătură cu o activitate independentă;*
- c) câștigurile din transferul activelor din patrimoniul afacerii, utilizate într-o activitate independentă, inclusiv contravaloarea bunurilor rămase după încetarea definitivă a activității;*

d) veniturile din angajamentul de a nu desfășura o activitate independentă sau de a nu concura cu o altă persoană;

e) veniturile din anularea sau scutirea unor datorii de plată apărute în legătură cu o activitate independentă.

(3) Nu sunt considerate venituri brute:

a) aporturile în numerar sau echivalentul în lei al aporturilor în natură făcute la începerea unei activități sau în cursul desfășurării acesteia;

b) sumele primite sub formă de credite bancare sau de împrumuturi de la persoane fizice sau juridice;

c) sumele primite ca despăgubiri;

d) sumele sau bunurile primite sub formă de sponsorizări, mecenat sau donații.

Norme metodologice:

36. În venitul brut se includ toate veniturile în bani și în natură, cum sunt: venituri din vânzarea de produse și de mărfuri, venituri din prestarea de servicii și executarea de lucrări, venituri din vânzarea sau închirierea bunurilor din patrimoniul afacerii și orice alte venituri obținute din exercitarea activității, precum și veniturile din dobânzile primite de la bănci pentru disponibilitățile bănești aferente afacerii, din alte activități adiacente și altele asemenea.”

De asemenea, Normele generale privind documentele justificative și financiar-contabile, prevăzute la lit. B din Ordinul 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, precizează:

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

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;

- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, respectiv D 200 pentru anii 2008-2010, Registrul Jurnal de Încasări și Plăți completat de contribuabil pentru aceeași perioadă, extrasul de cont eliberat de Trezoreria Vaslui, anexele la raportul de inspecție fiscală, precum și punctul de vedere al organului de inspecție fiscală, transmis la solicitarea organului de soluționare, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr., motivația petentului conform căreia acesta nu a avut venituri încasate și nedecarate, nu poate fi reținută favorabil de către organul de soluționare.

Rezultă că, în mod corect și legal, organul de inspecție fiscală a reîntregit veniturile brute ale contestatorului cu suma de ... lei în anul 2008, cu suma delei în anul 2009 și cu suma de lei în anul 2010, ținând cont de aceste sume la calculul impozitului pe venit pentru acești ani.

În concluzie, având în vedere prevederile legale aplicabile în cauză și ținând cont că petentul nu a demonstrat cu documente o altă situație de fapt, organul de soluționare va respinge, ca neîntemeiată, contestația pentru acest capăt de cerere.

2. Referitor la cheltuielile nedeductibile pe fiecare an verificat, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt deductibile în condițiile în care petentul nu justifică și nu dovedește o altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală.

Cheltuielile nedeductibile pentru care petentul aduce motivații în contestație și în completările depuse ulterior, prin adresa înregistrată la Direcția Generală a Finanțelor Publice a Județului Iași sub nr., sunt următoarele:

- lei-

Elemente de cheltuieli	Anul 2006	Anul 2007	Anul 2008	Anul 2009	Anul 2010	Total pe elemente de cheltuieli
Cheltuieli privind combustibilul auto						
Pierdere fiscală din anul 2005 înregistrată de două ori						

Amortizare autoturism Peugeot înregistrată eronat						
Cheltuieli cu telefonul (trei telefoane mobil+fix)						
Chirie spațiu înregistrată în plus						
Cheltuieli înregistrate fără documente legale						
Pierdere reportată din anul 2009 care nu mai există						
Total an						

a) Referitor la cheltuielile privind combustibilul înregistrate în perioada 2006-2009, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, persoana fizică X datorează diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar ca urmare a recalculării venitului impozabil realizat de către C.M.I. X, cu contravaloarea acestor cheltuieli considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile fiscal, deoarece reprezintă cheltuieli efectuate în interes personal.

În fapt, în urma controlului efectuat la **C.M.I. X** pentru anii 2006 – 2010, organul de inspecție fiscală a constatat în Raportul de inspecție fiscală nr., că petentul a înregistrat în evidența contabilă cheltuieli cu combustibilul auto, astfel: ... lei în anul 2006, lei în anul 2007, lei în anul 2008 și lei în anul 2009.

Contribuabilul nu a prezentat la solicitarea organului de inspecție documente justificative – ordin de serviciu, foaie de parcurs, alte situații, documente sau anexe de calcul, din care să rezulte exact numărul de kilometri efectuați anual în interesul cabinetului medical individual, respectiv consumul de carburant aferent. Bonurile fiscale prezentate nu conțin elemente cum ar fi: denumirea contribuabilului, codul de identificare fiscală și numărul autoturismului. Domnul X prezintă doar o situație cu numărul de km. parcurși de la domiciliul său din municipiul Iași la cabinetul medical situat în municipiul Vaslui. Acesta susține că nu a știut că avea obligația să întocmească situații din care să rezulte numărul de km. parcurși pentru desfășurarea activității medicale, autoturismul fiind pentru folosință mixtă, atât în interesul cabinetului cât și al familiei sale.

Luând în considerare informațiile furnizate de contestator, respectiv numărul de pacienți înregistrați la cabinet – aproximativ 3.500 și raza de activitate pe care o are **C.M.I. X**, organul de inspecție fiscală a estimat consumul de carburant în funcție de deplasările în teren la pacienții de pe raza județului Vaslui, deplasările la pacienții din municipiul Iași și alte

deplasări efectuate în țară, rezultând un consum mediu anual de 900 litri de motorină.

În funcție de documentele existente rezultă că în perioada verificată cantitatea totală de motorină consumată și înregistrată pe cheltuieli a fost de 6.539 litri de motorină, în valoare de lei, repartizată astfel: 2.064 litri în anul 2006, 2.114 litri în anul 2007, 1.811 litri în anul 2008 și 550 litri în anul 2009.

Deoarece persoana fizică X nu deține un alt autoturism, organul de inspecție fiscală a stabilit prin estimare că din cantitatea totală de motorină consumată, 50% a fost consumată în interesul cabinetului, iar diferența de 50%, respectiv 3.270 litri de motorină, a fost consumată în interesul personal al contribuabilului.

Având în vedere toate informațiile și documentele puse la dispoziție de petent, organul de inspecție fiscală a stabilit următoarele cheltuieli nedeductibile:

- lei pentru anul fiscal 2006, reprezentând contravaloarea a 1.032 litri de motorină;
- lei pentru anul fiscal 2007, reprezentând contravaloarea a 1.057 litri de motorină;
- lei pentru anul fiscal 2008, reprezentând contravaloarea a 906 litri de motorină;
- lei pentru anul fiscal 2009, reprezentând contravaloarea a 275 litri de motorină.

Contestatorul motivează consumul mare de combustibili auto datorită faptului că în Contractul de furnizare de servicii medicale în asistență medicală primară nr., încheiat cu Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, este stipulat că este obligat să se deplaseze la pacienții săi, la orice oră este solicitat, pentru asigurarea urgențelor medico-chirurgicale, iar aceștia au domiciliul atât pe raza județului Vaslui, cât și a județului Iași.

În drept, cadrul legal incident în speță este constituit din prevederile art. 48 alin. (1), (5) și (7) 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.

[...]

(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;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

a) sumele sau bunurile utilizate de contribuabil pentru uzul personal sau al familiei sale;[...]"

coroborate cu prevederile pct. 13,14 și 15 din Ordinul 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, care menționează:

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

14. Documentele justificative trebuie să cuprindă următoarele elemente principale, prevăzute în structura formularelor aprobate:

- denumirea documentului;*
- numele și prenumele contribuabilului, precum și adresa completă;*
- numărul documentului și data întocmirii acestuia;*
- menționarea părților care participă la efectuarea operațiunii economico-financiare (când este cazul);*
- conținutul operațiunii economico-financiare, iar atunci când este necesar, și temeiul legal al efectuării ei;*
- datele cantitative și valorice aferente operațiunii economico-financiare efectuate;*
- numele și prenumele, precum și semnăturile persoanelor care răspund de efectuarea operațiunii;*
- alte elemente menite să asigure consemnarea completă a operațiunilor în documente justificative.*

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare."

În speță sunt aplicabile și dispozițiile art. 52, art. 56, art. 65, art. 67, art. 79 și art. 80 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, care stipulează:

ART. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. [...]

ART. 56 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal

are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.[...]

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.[...]

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.[...]

(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.

ART. 79 Obligația de a conduce evidența fiscală

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

ART.80 Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale [...]

(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

Ținând cont de prevederile legale menționate și de documentele existente la dosarul cauzei, organul de soluționare competent reține faptul că **d-I X** nu a depus în susținerea contestației documente justificative și/sau centralizatoare din care să rezulte un alt procent al cheltuielilor deductibile pentru combustibili auto, efectuate în interesul activității **C.M.I. X**, față de cel acordat de organul de inspecție fiscală, nedemonstrând efectiv un alt consum de motorină în perioada verificată.

Ca urmare, având în vedere că petentul nu dovedește o altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală, contestația formulată de petent pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

b) Referitor la pierderea fiscală aferentă anului 2005, în sumă de lei, cauza supusă soluționării este dacă legal organul de inspecție fiscală a stabilit această sumă ca fiind o cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2006, fiind înregistrată de două ori.

În fapt, petentul a înregistrat în evidența contabilă în data de 30 decembrie 2006, în Registrul jurnal de încasări și plăți pentru anul 2006, la pag. 81, anexată în copie la dosarul cauzei, suma de lei la rubrica

„Plăți”, cu explicația „pierdere fiscală 2005”, această sumă fiind cuprinsă astfel în totalul plăților înregistrate în anul 2006, în cuantum de lei.

În declarația D200 „Declarația privind veniturile realizate în anul 2006” depusă de contribuabil la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași, înregistrată sub nr., acesta a trecut la rubrica „Venit brut” suma de lei și la rubrica „Cheltuieli deductibile” suma de ... lei, rezultând astfel un venit net impozabil de ... lei. Suma trecută la cheltuieli a fost apoi modificată și majorată cu suma de lei, totalul cheltuielilor declarate fiind de ... lei, iar venitul net impozabil de lei. În baza acestei declarații, prin care pierderea fiscală aferentă anului 2005 a fost de două ori raportată, organul fiscal competent a emis „Decizia de impunere anuală pentru veniturile realizate de persoanele fizice române cu domiciliul în România, de persoanele fizice fără domiciliu în România și persoanele fizice străine pe anul 2006”, înregistrată sub nr. din data de, prin care a stabilit impozitul pe venit datorat pentru anul 2006.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 48 alin. (1) și art. 80 alin. (3) 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.[...]

Art. 80 Stabilirea venitului net anual impozabil

(3) Pierdere fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.”

Din textele de lege menționate și din documentele existente la dosarul cauzei rezultă că legal organul de inspecție fiscală a raportat și completat pierderea fiscală din anul 2005, în sumă de lei, cu veniturile obținute din aceeași sursă, ținând cont de aceasta o singură dată la calculul impozitului pe venit aferent anului fiscal 2006, așa cum rezultă și din Anexa nr. 16 la Raportul de inspecție fiscală nr. ... din

Prin urmare, organul de soluționare competent nu poate reține favorabil motivația petentului precum că această pierdere nu a fost înregistrată de două ori, ci în două documente diferite, motiv pentru care contestația formulată de petent pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

c) Referitor la cheltuielile cu amortizarea în sumă de lei înregistrate în anul 2007, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt deductibile în condițiile în care petentul nu justifică cu documente că sunt cheltuieli aferente perioadei și nu dovedește o

altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală.

În fapt, în urma verificării efectuate organul de inspecție fiscală a constatat că petentul a achiziționat în anul 2003, în baza unui contract de leasing financiar, un autoturism Peugeot având valoarea de cumpărare de lei.

Prevederile legale precizează că în cazul leasingului financiar sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea și cu dobânzile, în cazul autoturismelor durata legală de amortizare fiind de 5 ani (60 de luni).

Din documentele puse la dispoziție de contribuabil a rezultat că acesta a recuperat prin cheltuieli deductibile suma de lei, în primele 34 luni de funcționare a autoturismului (01.03.2003-31.12.2005), urmând să recupereze în următoarele 26 de luni (01.01.2006-28.02.2008) cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei.

Având în vedere aceste aspecte, organul de inspecție fiscală a stabilit că pentru perioada supusă controlului **C.M.I. X** avea dreptul să înregistreze cheltuieli deductibile cu amortizarea autoturismului, astfel: lei în anul 2006, lei în anul 2007 și lei în anul 2008, de aceste sume ținând cont la calculul impozitului pe venit anual.

Ținând cont de cheltuielile înregistrate de petent în evidența contabilă, organul de inspecție fiscală a stabilit ca și cheltuieli nedeductibile următoarele sume: lei reprezentând rate leasing financiar înregistrate în anul 2006 (sumă pentru care petentul nu aduce motivații în contestația formulată), lei cheltuieli amortizare aferente anilor 2003-2006 înregistrate eronat în anul 2007 și lei cheltuieli cu amortizarea înregistrate în plus în anul 2007 (sumă pentru care petentul nu aduce motivații în contestația formulată).

Contestatorul motivează că amortizarea autoturismului Peugeot se putea face în două moduri, el aplicând varianta corectă, iar în mod abuziv organul de inspecție fiscală a schimbat sumele înregistrate între ele, calculând o amortizare diferită în fiecare an, rezultând astfel diferențe de impozit pe venit și penalități aferente. Petentul nu aduce alte argumente sau documente doveditoare pentru susținerea punctului de vedere.

În drept, cadrul legal general incident în speță este constituit din prevederile art. 24 alin. (1) coroborate cu prevederile art. 48 alin. (5) lit. l) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

“ART. 24 Amortizarea fiscală

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

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

(5) Următoarele cheltuieli sunt deductibile limitat:

l) cheltuielile efectuate de utilizator, reprezentând chiria - rata de leasing - în cazul contractelor de leasing operațional, respectiv cheltuielile cu amortizarea și dobânzile pentru contractele de leasing financiar, stabilite în conformitate cu prevederile privind operațiunile de leasing și societățile de leasing [...]"

Din textele de lege menționate rezultă clar că pentru autoturismul Peugeot achiziționat în leasing financiar contestatorul avea dreptul să înregistreze ca și cheltuieli deductibile la calculul impozitului pe venit cheltuielile cu amortizarea aferentă fiecărui an fiscal și cheltuielile cu dobânzile.

Organul de soluționare competent reține că la calculul impozitului pe venit aferent anului 2007, evidențiat în Anexa nr. 17 la Raportul de inspecție fiscală, organul de inspecție fiscală a inclus în totalul cheltuielilor deductibile amortizarea calculată legal, în sumă de lei, și a considerat nedeductibilă suma de lei reprezentând amortizare aferentă anilor 2003, 2004, 2005 și 2006, înregistrată eronat pe cheltuieli în anul 2007, precum și suma de lei reprezentând diferența între lei - suma totală înregistrată de contribuabil ca amortizare aferentă anului 2007 și lei - amortizarea calculată legal.

Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei și prevederile legale aplicabile în speță, precum și faptul că petentul nu demonstrează cu probe o altă situație de fapt decât cea prezentată de organul de inspecție fiscală, organul de soluționare va respinge contestația formulată pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

d) Referitor la cheltuielile cu convorbirile telefonice în sumă de lei înregistrate în anul 2009, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt deductibile în condițiile în care organul de inspecție fiscală a stabilit că nu sunt efectuate în interesul afacerii și petentul nu dovedește cu documente o altă stare de fapt decât cea reținută de către acesta.

În fapt, petentul a înregistrat în Registrul jurnal de încasări și plăți în anul 2009 contravaloarea convorbirilor telefonice pentru numerele de telefon mobil și telefon fix în sumă totală de lei.

Organul de inspecție fiscală a considerat nedeductibilă contravaloarea convorbirilor efectuate de pe numărul de telefon mobil, în sumă de lei, deoarece cheltuielile totale cu convorbirile telefonice înregistrate în anul 2009 sunt duble față de cele înregistrate în ceilalți ani fiscali care au fost supuși verificării, iar petentul nu a prezentat documente justificative, respectiv situații detaliate cu toate convorbirile telefonice efectuate, din care să rezulte în ce scop au fost efectuate convorbirile respective, pentru a justifica astfel deductibilitatea acestora în folosul activității cabinetului medical.

Având în vedere faptul că s-au solicitat documente justificative care să demonstreze că toate convorbirile sunt în interesul afacerii, așa cum prevăd art. 10 și art. 52 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, organul de inspecție fiscală a estimat ca fiind deductibile cheltuielile cu convorbirile telefonice efectuate de pe telefonul fix și telefonul mobil care sunt utilizate în mod curent în cadrul cabinetului medical, respectiv suma de lei, iar diferența de lei a fost considerată cheltuială nedeductibilă, convorbirile telefonice fiind efectuate în interesul personal al contribuabilului.

Petentul motivează în contestația depusă și în completările formulate ulterior că abonamentul este încheiat de **C.M.I. X** și că pot să existe diferențe mari de la o lună la alta în ceea ce privește cuantumul convorbirilor telefonice efectuate, în funcție de urgențele medicale apărute, opinia organului de inspecție fiscală fiind nelegală.

În drept, potrivit art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, pentru a fi deductibile la calculul impozitului pe venit, cheltuielile trebuie să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului și să fie justificate prin documente.

De asemenea, în speță sunt incidente și prevederile art. 52, art. 56, art. 65, art. 67, art. 79 și art. 80 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, astfel:

ART. 52 Obligația de a furniza informații

(1) Contribuabilul sau altă persoană împuternicită de acesta are obligația de a furniza organului fiscal informațiile necesare pentru determinarea stării de fapt fiscale. [...]

ART. 56 Prezentarea de înscrisuri

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale, contribuabilul are obligația să pună la dispoziția organului fiscal registre, evidențe, documente de afaceri și orice alte înscrisuri. În același scop, organul fiscal are dreptul să solicite înscrisuri și altor persoane cu care contribuabilul are sau a avut raporturi economice sau juridice.[...]

ART. 65 Sarcina probei în dovedirea situației de fapt fiscale

(1) Contribuabilul are sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale și a oricăror cereri adresate organului fiscal.[...]

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.[...]

(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.

ART. 79 Obligația de a conduce evidența fiscală

(1) În vederea stabilirii stării de fapt fiscale și a obligațiilor fiscale de plată datorate, contribuabilii sunt obligați să conducă evidențe fiscale, potrivit actelor normative în vigoare.

ART.80 Reguli pentru conducerea evidenței contabile și fiscale [...]

(5) Contribuabilii sunt obligați să evidențieze veniturile realizate și cheltuielile efectuate din activitățile desfășurate, prin întocmirea registrelor sau a oricăror alte documente prevăzute de lege.”

Ca urmare, reținem că petentul avea obligația să pună la dispoziția organelor fiscale, în timpul desfășurării controlului, documente justificative din care să rezulte quantumul cheltuielilor cu convorbirile telefonice efectuate pentru activitatea cabinetului, în lipsa acestora organele fiscale fiind îndreptățite să estimeze aceste cheltuieli pe baza elementelor avute la dispoziție.

Organul de soluționare competent reține faptul că **dl. X** nu a depus nici în timpul desfășurării inspecției fiscale, nici ulterior la dosarul contestației documente justificative și/sau centralizatoare din care să rezulte efectiv un alt quantum al cheltuielilor deductibile privind convorbirile telefonice efectuate în interesul activității **C.M.I. X** față de cel stabilit de organul de inspecție fiscală.

Ca urmare, având în vedere că petentul nu dovedește o altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală, contestația formulată de petent pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

e) Referitor la cheltuielile privind chiria înregistrate în perioada 2008-2010, în sumă totală de lei, cauza supusă soluționării constă în a ne pronunța dacă, legal, persoana fizică X datorează diferența de impozit pe venit stabilită suplimentar ca urmare a recalculării venitului impozabil realizat de către C.M.I. X, cu contravaloarea acestor cheltuieli considerate de organul de inspecție fiscală nedeductibile fiscal, ca urmare a reîncadrării conținutului economic al tranzacției.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat în urma verificării efectuate la **C.M.I. X** că acesta a închiriat de la persoana fizică X un apartament în municipiul Vaslui, în suprafață de 64mp, folosit ca sediu al cabinetului medical, în acest sens fiind încheiate contractele de închiriere înregistrate la Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Iași sub nr., nr., nr. și nr.

Conform datelor din contabilitate, rezultă că în perioada 01.01.2008-31.12.2010 petentul a înregistrat în Registrul Jurnal de Încasări și Plăți cheltuieli reprezentând chiria în sumă totală de lei, astfel: în anul

2008 suma de lei (contract închiriere 12 luni), în anul 2009 suma de lei (contract închiriere 11 luni) și în anul 2010 suma de lei (contract închiriere 10 luni).

Din calcule, rezultă că **C.M.I. X** a plătit persoanei fizice Gheran Constantin o chirie medie lunară de lei în anul 2008, lei în anul 2009 și lei în anul 2010.

Având în vedere faptul că în contractele încheiate au fost stabilite valori ale chiriei la prețuri mult mai mari decât cele practicate pe piață, fără a exista o fundamentare în acest sens, organul de inspecție fiscală a stabilit prin estimare o valoare medie a chiriei de 3.000 lei, după sumele plătite în cazuri similare.

Pentru a estima valoarea medie a chiriei, organul de inspecție fiscală a purtat corespondență cu diverse societăți care au ca obiect de activitate închirierea de spații comerciale: S.C. Moldova S.A. - adresa nr. 236/15.11.2011 (chirii practicate între 17 lei/mp și 46 lei/mp), S.C. Impact Plus S.R.L. – adresa nr. 20/08.11.2011(chirii practicate între 100 lei/lună și 1.260 lei/lună), S.C. ACS Pigal S.R.L. – adresa nr. 187/17.11.2011(chirii practicate 52,50 lei/mp/lună), S.C. Goscom Vaslui S.A. – adresa nr. 8784/14.11.2011(chirii practicate între 52 lei/mp și 43 lei/mp din 2010), precum și cu Administrația Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui – adresa nr. 46853/15.11.2011(chirii practicate 2.100 lei/mp), pentru a stabili care au fost chiriile practicate în perioada respectivă (2008-2010) pentru spații în care funcționează cabinete medicale sau activități similare.

Pentru a stabili valoarea chiriei, organul de inspecție fiscală a avut în vedere și alte aspecte:

- apartamentul în care funcționează **C.M.I. X** este situat într-o zonă în care nivelul chiriilor practicate este mai mic decât cel practicat în zonele centrale, respectiv între 1.260 lei/lună și 1.680 lei/lună;

- apartamentul respectiv nu prezintă îmbunătățiri care să justifice o chirie mai mare decât cea practică în zona respectivă;

- intrarea în cabinetul medical se face din casa scării blocului, fără nici o amenajare suplimentară;

- majoritatea cabinetelor medicale individuale care funcționează în raza de activitate a Administrației Finanțelor Publice a Municipiului Vaslui, și care își desfășoară activitatea în spațiile proprietate personală a medicilor respectivi, au încheiate contracte de comodat, în baza cărora se înregistrează numai cheltuielile de întreținere și funcționare a spațiilor respective.

Organul de inspecție fiscală a aplicat metoda comparării prețurilor și a calculat media chiriilor practicate în tranzacții comparabile necontrolate (cele care se desfășoară între persoane independente): $2.957+1.226+960+3328+3360 = 11.831:5 = 2.366$ lei și media calculată fără chiria cea mai mare și cea mai mică: $2.957+1.226+3.328 = 7.511:3 = 2.504$ lei. Acordând o marjă de eroare în favoarea contribuabilului, organul de inspecție fiscală a estimat chiria lunară la suma de 3.000 lei.

Astfel, au rezultat următoarele cheltuieli cu chiria admise la deducere:

- Pentru anul 2008: 12 luni x 3.000 lei/lună = lei;
- Pentru anul 2009: 11 luni x 3.000 lei/lună = lei;
- Pentru anul 2010: 10 luni x 3.000 lei/lună = lei.

Având în vedere cheltuielile cu chiria înregistrate de contribuabil în evidența fiscală, organul de inspecție fiscală a stabilit pentru perioada verificată, cheltuieli nedeductibile cu chiria la calculul impozitului pe venit, în sumă totală de lei, astfel:

- Pentru anul 2008: lei – lei = lei;
- Pentru anul 2009: lei – lei = lei;
- Pentru anul 2010: lei – lei = lei.

În drept, cadrul legal general incident în speță este constituit din prevederile art. 7 pct. 21, art. 11 alin. (1) și (2) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„Art. 7 Definiții ale termenilor comuni

(1) În înțelesul prezentului cod, cu excepția titlului VI, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

21. persoane afiliate - o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă preț de transfer;

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.

(2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției. La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;[...]

coroborate cu prevederile art. 67 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările, 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.[...]

(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.”

Având în vedere prevederile legale menționate și documentele existente la dosarul cauzei, nu putem reține favorabil motivația petentului precum că organul de inspecție fiscală, „*în mod arbitrar, netemeinic și nelegal*”, a stabilit valoarea medie a chiriei la suma de 3.000 lei/lună, deoarece acesta a avut în vedere informații certe, verificabile, aspectele specifice și cadrul legal aplicabil în speță.

Ca urmare, ținând cont de faptul că petentul nu a depus documente suplimentare și nu a adus alte argumente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală, contestația formulată de petent pentru acest capăt de cerere urmează a fi respinsă, ca neîntemeiată.

f) Referitor la cheltuielile cu piese auto în sumă de lei, înregistrate în anul 2008, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt deductibile în condițiile în care documentele în baza cărora au fost înregistrate nu îndeplinesc condițiile prevăzute de lege.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat în urma verificării efectuate la **C.M.I. X** că acesta a înregistrat în anul fiscal 2008 cheltuieli cu piese auto în sumă de ... lei, în baza bonului fiscal nr., fără a deține și factură de la furnizor.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 48 alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, care precizează:

„(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;[...]”

coroborate cu prevederile pct. 15 din Ordinul 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, care menționează:

15. Documentele care stau la baza înregistrărilor în evidența contabilă în partidă simplă pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute în normele legale în vigoare.”

și cu prevederile art. 1, alin. (3) din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.714/2005 privind aplicarea prevederilor Hotărârii Guvernului nr. 831/1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară și contabilă și a normelor metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, cu modificările și completările ulterioare, în vigoare pentru perioada supusă controlului, care menționează:

„Art. 1

(3) Pentru înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor, agenții economici vor solicita furnizorilor de bunuri sau de servicii să emită factura fiscală în conformitate cu prevederile art. 155 alin. (9) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare [...]”

Ținând cont de reglementările legale menționate, organul de soluționare nu poate reține favorabil motivația petentului precum că „legea din acel moment îmi dădea voie să înregistrez în contabilitate aceste cheltuieli în forma în care le-am înregistrat”, deoarece contestatorul nu a prezentat în timpul derulării inspecției fiscale, nici ulterior la dosarul contestației, factura fiscală emisă de furnizorul bunurilor achiziționate, înregistrarea în contabilitatea proprie efectuându-se doar în baza bonului fiscal, care nu are calitatea de document justificativ în această situație.

În concluzie, contestația pentru acest capăt de cerere se va respinge, ca fiind neîntemeiată.

g) Referitor la suma de lei, care reprezintă pierdere reportată de petent aferentă anului 2009, cauza supusă soluționării este dacă aceasta este cheltuială deductibilă în condițiile în care, urmare inspecției fiscale, rezultatul anului fiscal 2009 a fost modificat și această pierdere a fost anulată.

În fapt, din datele din evidența contabilă a C.M.I. X rezultă că acesta a înregistrat și declarat pentru anul fiscal 2009 o pierdere în sumă de lei (Venit brut lei – Cheltuieli deductibile lei). Urmare controlului efectuat, organul de inspecție fiscală a stabilit că petentul a realizat venituri în sumă de lei și cheltuieli deductibile în sumă de lei, rezultând un venit impozabil de lei, anulând astfel pierderea reportată de contribuabil.

În drept, în speță sunt incidente prevederile art. 48 alin. (1) și art. 80 alin. (3) 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.[...]

Art. 80 Stabilirea venitului net anual impozabil

(3) Pierdere fiscală anuală înregistrată pe fiecare sursă din activități independente, cedarea folosinței bunurilor și din activități agricole se reportează și se completează cu venituri obținute din aceeași sursă de venit din următorii 5 ani fiscali.”

Din textele de lege menționate rezultă că întrucât rezultatul fiscal al anului 2009 stabilit în urma inspecției fiscale este un venit net impozabil în sumă de lei, organul de inspecție fiscală în mod corect și legal nu a mai ținut cont la calculul impozitului pe venit aferent anului 2010 de pierdere reportată din anul precedent în sumă de lei, deoarece aceasta a fost anulată.

Astfel, concluzionăm că organul de inspecție fiscală a procedat corect, în conformitate cu prevederile legale aplicabile, motiv pentru care se va respinge contestația, ca nemotivată, pentru acest capăt de cerere.

h) Referitor la cheltuielile în valoare de lei înregistrate în anul 2006 și ... lei înregistrate în anul 2007, cauza supusă soluționării este dacă acestea sunt deductibile în condițiile în care petentul nu justifică și nu dovedește o altă stare de fapt decât cea reținută de către organul de inspecție fiscală.

În fapt, organul de inspecție fiscală a constatat în urma verificării efectuate la **C.M.I. X** că acesta a înregistrat în anul fiscal 2006 cheltuieli cu rate leasing financiar în sumă de lei, pentru autoturismul Peugeot achiziționat în anul 2003. Așa cum am prezentat la punctul 2. c) din prezenta decizie de soluționare, în cazul leasingului financiar sunt deductibile cheltuielile cu amortizarea și cu dobânzile, organul de inspecție fiscală ținând cont la calculul impozitului pe venit de cheltuielile cu amortizarea legală în sumă de lei, ca și sumă deductibilă.

În conformitate cu prevederile art. 48, alin. (5), lit. I) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate anterior, organul de inspecție fiscală a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile la calculul impozitului pe venit aferent anului 2006.

De asemenea, organul de inspecție fiscală a stabilit că este o cheltuială nedeductibilă pentru anul 2006 și suma de lei, reprezentând înregistrare dublă în contabilitatea petentului, în baza facturii nr. și a chitanței nr. cu care a fost achitată factura respectivă. Temeiul legal invocat de organul de inspecție fiscală este art. 48, alin. (4) lit. a) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționat anterior.

În anul 2007, în evidența **C.M.I. X** apar înregistrate cheltuieli cu amortizarea în sumă de lei, aferente exercițiului financiar curent. Așa cum am prezentat la punctul 2. c) din prezenta decizie de soluționare, amortizarea legală pentru anul 2007 a fost stabilită, pe baza documentelor puse la dispoziție de contestator, la suma de lei. Ca urmare, organul de inspecție fiscală a considerat diferența de lei, ca fiind cheltuială

nedeductibilă la calculul impozitului pe venit pentru anul fiscal 2007, în conformitate cu prevederile art. 24 și art. 48 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, menționate anterior.

De asemenea, în urma verificării efectuate de către organul de inspecție fiscală, acesta a constatat că petentul a înregistrat pe cheltuieli în anul 2007 suma de lei reprezentând majorări și penalități plătite la Casa Județeană de Asigurări de Sănătate Vaslui, și a considerat această sumă deductibilă la calculul impozitului pe venit. Organul de inspecție fiscală a considerat această sumă nedeductibilă, în conformitate cu prevederile art. 48, alin. (7) lit. f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

În drept, cadrul legal general incident în speță este constituit din prevederile art. 48 alin. (1), (4), (5), (7) și (8) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare, și prevederile punctului 37 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 44/2004, în vigoare începând cu 01.01.2006, astfel:

Codul fiscal:

"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;

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

[...]

(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;

[...]

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

f) amenzile, confiscările, dobânzile, penalitățile de întârziere și penalitățile datorate autorităților române și străine, potrivit prevederilor legale, altele decât cele plătite conform clauzelor din contractele comerciale [...]

(8) Contribuabilii care obțin venituri din activități independente sunt obligați să organizeze și să conducă contabilitate în partidă simplă, cu respectarea reglementărilor în vigoare privind evidența contabilă, și să completeze Registrul-jurnal de încasări și plăți, Registrul-inventar și alte documente contabile prevăzute de legislația în materie.

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."

Din analiza documentelor aflate la dosar și din textele de lege menționate reținem că organul de inspecție fiscală, în mod corect și legal, a considerat aceste cheltuieli ca fiind nedeductibile, contestatorul nedovedind și nemotivând cu documente sau alte argumente legale, o altă situație de fapt fiscală decât cea reținută în urma inspecției fiscale și consemnată în actele administrative fiscale emise.

Ca urmare, contestația va fi respinsă, ca neîntemeiată, și pentru acest capăt de cerere.

3. Referitor la dobânzile și penalitățile de întârziere în sumă totală de lei, aferente diferențelor de impozit pe venit stabilite suplimentar în urma inspecției fiscale, cauza supusă soluționării este dacă petentul datorează aceste sume, în condițiile în care acestea reprezintă obligații fiscale accesorii aferente debitelor.

În fapt, prin Decizia de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. din, emisă în baza Raportului de inspecție fiscală nr., în urma controlului efectuat la **C.M.I. X** pentru anii 2006 - 2010, s-au stabilit diferențe de impozit pe venit pentru care s-au calculat dobânzi și penalități de întârziere, după cum urmează:

Pentru anul 2006: diferență de impozit pe venitul net anual de ... lei, dobânzi de întârziere de lei și penalități de întârziere de lei;

Pentru anul 2007: diferență de impozit pe venitul net anual de lei, dobânzi de întârziere de lei și penalități de întârziere de lei;

Pentru anul 2008: diferență de impozit pe venitul net anual de lei, dobânzi de întârziere de lei și penalități de întârziere de ... lei;

Pentru anul 2009: diferență de impozit pe venitul net anual de ... lei, dobânzi de întârziere de ... lei și penalități de întârziere de lei;

Pentru anul 2010: diferență de impozit pe venitul net anual de ... lei.

În drept, pentru calculul majorărilor și penalităților de întârziere sunt aplicabile prevederile art. 119, art. 120 alin. (1) și art. 120¹, din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevăd:

"ART. 119

Dispoziții generale privind majorări de întârziere

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

ART. 120

Majorări de întârziere

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

Art. 120¹ - Penalități de întârziere

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

(2) Nivelul penalității de întârziere se stabilește astfel:

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

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

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

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

Din textele de lege invocate se reține faptul că stabilirea dobânzilor și penalităților de întârziere reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul. Deoarece contestația petentului a fost respinsă în totalitate și debitul stabilit suplimentar reprezentând impozit pe venit în sumă totală de lei a fost reținut în sarcina contestatorului, rezultă că acesta datorează și accesoriile aferente, în sumă de lei, conform principiului de drept **"accesoriul urmează principalul"**, urmând a se respinge contestația și pentru acest capăt de cerere, ca neîntemeiată.

Pentru considerentele arătate și în temeiul art. 210 din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Directorul executiv al Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Iași,

DECIDE:

Art. 1 Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulate de **dl. X** împotriva Deciziei de impunere privind impozitul pe venit stabilit suplimentar de plată de inspecția fiscală pentru persoanele fizice care desfășoară activități independente în mod individual și/sau într-o formă de asociere nr. ... din ... pentru suma totală de lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2006 și obligații accesorii aferente;

- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2007 și obligații accesorii aferente;

- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2008 și obligații accesorii aferente;

- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2009 și obligații accesorii aferente;

- lei - impozit pe venit stabilit în plus pentru anul 2010 și obligații accesorii aferente.

Art. 2 Serviciul secretariat administrativ va comunica prezenta decizie contestatorului și Direcției Generale a Finanțelor Publice a Județului Vaslui - Activitatea de Inspecție Fiscală Vaslui - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice, spre a fi dusă la îndeplinire.

În conformitate cu prevederile art. 210 alin. (2) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, decizia emisă ca urmare a soluționării contestației este definitivă în sistemul căilor administrative de atac.

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

DIRECTOR EXECUTIV,

**ȘEF SERVICIU
SOLUȚIONARE CONTESTAȚII,**