

D E C I Z I A nr.519/163/20.04.2015

privind soluționarea contestației formulate de CMI X din Timișoara, înregistrată la DGRFP Timișoara sub nr.../02.02.2015

Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara a fost sesizată cu adresa nr.../30.01.2015 de către AJFP Timiș, Inspecția fiscală asupra contestației formulate de CMI X, cu sediul în localitatea ..., împotriva Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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 de AJFP Timiș, Serviciul inspecție fiscală persoane fizice 1, cu privire la suma totală de ... lei, reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.
- ... lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere

și a Raportului de inspecție fiscală nr.../28.11.2014.

Potrivit prevederilor pct.5.4. din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată:

“5. Instrucțiuni pentru aplicarea art. 209 din Codul de procedură fiscală - Organul competent

5.4. Raportul de inspecție fiscală/procesul-verbal emis de organele fiscale/vamale, după caz, nu constituie titlu de creanță, acesta stând la baza emiterii actului administrativ fiscal, fapt pentru care nu poate fi contestat decât împreună cu acesta.”

Luând în considerare contestarea de către petentă a Raportului de inspecție fiscală nr.../28.11.2014, contestația urmează să fie privită ca fiind o contestație împotriva titlului de creanță, respectiv împotriva Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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, la baza emiterii acesteia stând Raportului de inspecție fiscală nr.../28.11.2014.

Contestația a fost depusă în termenul legal prevăzut de art.207 alin.(1) din OG nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală și îndeplinește cerințele care privesc semnătura și ștampila contestatoarei.

Constatând că în speța sunt întrunite condițiile prevăzute de art.205, art.207 alin.1 și art.209 alin.1 lit.a din OG nr.92/2003 privind Codul de

procedură fiscală, republicată, Direcția generală regională a finanțelor publice Timișoara prin Serviciul de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe asupra contestației.

I. Prin contestația formulată, petenta solicită anularea deciziei de impunere, considerând că obligațiile fiscale au fost stabilite de organele de inspecție fiscală în mod superficial, netemeinic și nelegal, arătând următoarele:

Referitor la impozitul pe venit

a) pentru anul fiscal 2011, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, suma de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de medicamente

Medicamentele achiziționate au fost utilizate conform Contractului pentru asigurarea continuității medicale primare în regim de gardă prin centrele de permanență nr..., încheiat cu CJAS Timiș pentru asigurarea medicației necesară tratamentului de urgență ce se asigură de la trusa de urgență a centrului de permanență, atât cât va fi necesar pacientului să ajungă la medicul său de familie, prevăzut la cap.III art.2 lit.c pag.1-2 din contract.

Cabinetul medical a decontat lunar cu CJAS Timiș pentru activitatea medicală desfășurată în centrele de permanență (Moșnița Nouă și Timișoara) atât serviciile prestate cât și cheltuielile de administrare și funcționare a acestora, conform cap.VI, art.7 și 8, pag.4 din contract.

O parte dintre medicamentele achiziționate au fost utilizate pentru dotarea truselor medicale de urgență existente la cabinetul medicului de familie, așa cum prevede Contractul cadru privind condițiile acordării asistenței medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate aferente anilor 2011 - 2013, aprobat prin HG nr.1389/2010, anexa nr.1, cap.I, lit.A și cap.II lit.A.

De asemenea, se invocă prevederile Ordinului nr.153/2003 privind dotarea minimă obligatorie pentru cabinetele medicale de specialitate - medicina de familie.

Concluzionând, petenta susține că achizițiile de medicamente au fost destinate realizării veniturilor impozabile fiind decontate de CJAS Timiș, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- ... lei, reprezentând contravaloare transporturi în regim taxi

Cabinetul medical neavând în patrimoniul său niciun autoturism și neavând încheiat contract de închiriere/comodat pentru utilizarea unui autoturism, întreg personalul a fost nevoit să apeleze la serviciile de taximetrie pentru a asigura consultațiile, tratamentele la domiciliul pacienților atât în mediul urban cât și mediul rural. De asemenea, pentru deplasările la bancă, Colegiul Medicilor Timiș, la CJAS Timiș, ITM Timiș, la farmacii

pentru achiziționarea de medicamente necesare urgențelor, manifestări științifice organizate de STMF Timiș și altele.

Pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în timpul programului de consultații, acestea au fost decontate de către CJAS Timiș, conform Contractului Cadru încheiat cu CJAS Timiș, iar pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, cabinetul medical a emis chitanțe pentru sumele încasate, respectiv suma de ... lei.

În evidența cabinetului medical, a fost înregistrat în registrul de evidență a cabinetului un număr de ... de pacienți, iar CJAS Timiș a plătit consultațiile la domiciliu pentru un număr de ... de pacienți asigurați. Prin urmare, există documente justificative care atestă aceste deplasări la domiciliul pacienților asigurați (registrele pacienților, registrul de domiciliu și fișele medicale ale pacienților). Datorită faptului că ponderea pacienților pediatrici este de peste 50% în totalul pacienților asigurați, a necesitat din partea cabinetului medical mai multe deplasări la domiciliul pacienților, generând cheltuieli suplimentare cu transportul.

Concluzionând, petenta susține că, cheltuielile cu transporturile în regim taxi au fost destinate realizării veniturilor impozabile, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de alimente, produse igienă, cercei, geantă, diverse

Cabinetul medical este obligat să asigure pacienților apa, materialul igienic și alimente pentru pacienții care se prezintă la consultații, după recoltarea probelor biologice.

Au fost înregistrate în evidența contabilă documente fiscale care atestă achiziționarea produselor alimentare folosite pentru protocolul efectuat în scopul afacerii, conform art.48 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 39 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat ca fiind nedeductibile fiscal cheltuielile efectuate în scopul desfășurării activității medicale, respectiv cheltuielile cu apa, energia termică, corespondența, transportul în regim de taxi, protocolul și alte cheltuieli cu consumabilele, încălcând prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- ... lei, reprezentând contravaloare transferuri din bancă în casă, respectiv ridicări de numerar din bancă care au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți la rubrica de plată bancă, declarate în declarația anuală de venit ca și cheltuială deductibilă

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a considerat ca fiind cheltuieli nedeductibile, fără să existe vreun document justificativ, deoarece în realitate, cabinetul medical deține documente justificative pentru cheltuielile

înregistrate și declarate în sumă de ... lei.

Doar diferența între cheltuielile deductibile declarate în declarația 200 în sumă de ... lei și cheltuielile deductibile pentru care există documente justificative în sumă de ... lei și anume suma de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe venit.

Organele de inspecție fiscală au greșit în plus cu suma de ... lei cheltuielile nedeductibile și nu au întocmit o anexă din care să rezulte din ce anume este compusă suma de ... lei, pe care au considerat-o nedeductibilă fiscal.

b) pentru anul fiscal 2012, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, suma de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de medicamente

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a inclus în anexa Situația medicamentelor nedeductibile fiscal, pe lângă achizițiile de medicamente, vaccinuri și achizițiile de materiale consumabile necesare cabinetului medical (hârtie igienică, detergent, spatule, apă minerală, broască, formulare pentru rețete medicale, bilete trimitere, concedii medicale, articole instalații medicale și altele), protocol, obiecte de inventar (lampă, găleată, portofel electronic și altele), servicii xerox, abonament general RAT.

Constatarea organului de inspecție fiscală este greșită deoarece, suma de ... lei este compusă din: vaccinuri în sumă de ... lei, medicamente achiziționate pentru dotarea truselor medicale de urgență în sumă de ... lei, materiale consumabile în sumă de ... lei.

Concluzionând, petenta susține că achizițiile de medicamente în sumă de ... lei și achizițiile de materiale consumabile în sumă de ... lei, au fost destinate realizării veniturilor impozabile fiind decontate de CJAS Timiș, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- ... lei, reprezentând contravaloare transporturi în regim taxi

Prin prisma argumentelor reținute la anul fiscal 2011, petenta susține că, cheltuielile cu transporturile în regim taxi au fost destinate realizării veniturilor impozabile, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în timpul programului de consultații, acestea au fost decontate de către CJAS Timiș, conform Contractului Cadru încheiat cu CJAS Timiș, iar pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, cabinetul medical a emis chitanțe pentru sumele încasate, respectiv suma de ... lei.

În evidența cabinetului medical, a fost înregistrat în registrul de evidență a cabinetului un număr de ... de pacienți, iar CJAS Timiș a plătit consultațiile

la domiciliu pentru un număr de ... de pacienți asigurați.

- ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de alimente, produse de igiena, cercei, geantă, diverse

In realitate nu există achiziționate produse de igienă, cercei și geantă.

Cabinetul medical este obligat să asigure achiziționarea de materiale pentru reparațiile curente (baterie duș, materiale tapițerie) necesare desfășurării în bune condiții a activității medicale și care au fost deduse conform prevederilor art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

De asemenea, au fost înregistrate în evidența contabilă documente fiscale care atestă achiziționarea de produse alimentare și cadouri, utilizate pentru protocolul efectuat în scopul afacerii, conform art.48 alin.(5) lit.b) din Codul fiscal, coroborat cu punctul 39 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

c) pentru anul fiscal 2013, organele de inspecție fiscală au stabilit în mod eronat ca și cheltuieli nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, suma de ... lei, compusă din:

- ... lei, reprezentând contravaloare achiziții de medicamente

Organul de inspecție fiscală în mod eronat a inclus în anexa Situația cheltuielilor cu taxi nedeductibile fiscal, pe lângă achizițiile de medicamente, vaccinuri și achizițiile de materiale consumabile necesare cabinetului medical (spatule, coprocultor), cheltuieli cu transportul de persoane în regim de taxi.

Constatarea organului de inspecție fiscală este greșită deoarece suma de ... lei este compusă din: vaccinuri în sumă de ... lei, medicamente achiziționate pentru dotarea truselor medicale de urgență în sumă de ... lei, materiale consumabile în sumă de ... lei, cheltuieli cu transportul în regim de taxi în sumă de ... lei, iar în raportul de inspecție fiscală, motivul de fapt și temeiul legal se referă la achiziția de medicamente care nu au fost utilizate în activitatea medicală.

Concluzionând, petenta susține că achizițiile de medicamente în sumă de ... lei, achizițiile de materiale consumabile în sumă de ... lei și cheltuieli cu transportul de persoane în sumă de ... lei, au fost destinate realizării veniturilor impozabile fiind decontate de CJAS Timiș, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

- ... lei, reprezentând contravaloare transporturi în regim taxi

Prin prisma argumentelor reținute la anul fiscal 2011, petenta susține că, cheltuielile cu transporturile în regim taxi au fost destinate realizării veniturilor impozabile, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

Pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în timpul programului de consultații, acestea au fost decontate de către CJAS

Timiș, conform Contractului Cadru încheiat cu CJAS Timiș, iar pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, cabinetul medical a emis chitanțe pentru sumele încasate, respectiv suma de ... lei.

În evidența cabinetului medical, a fost înregistrat în registrul de evidență a cabinetului un număr de ... de pacienți, iar CJAS Timiș a plătit consultațiile la domiciliu pentru un număr de ... de pacienți asigurați.

Referitor la obligațiile fiscale accesorii aferente impozitului pe venit

Petenta solicită recalcularea accesoriilor, susținând că acestea sunt calculate greșit și anume:

Data scadenței impozitului pe venit conform anexei la raportul de inspecție fiscală pentru anii fiscali 2011 - 2013, este data de întâi ianuarie a fiecărui an fiscal. De la această dată au fost calculate în mod eronat accesorii.

Conform art.120 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, pentru diferențele suplimentare de creanțe fiscale rezultate din corectarea declarațiilor sau modificarea unei decizii de impunere, dobânzile se datorează începând cu ziua imediat următoare scadenței creanței fiscale pentru care s-a stabilit diferența și până la data stingerii acesteia inclusiv.

Coroborat cu art.84 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale, se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere.

Concluzionând, petenta susține că numărul de zile/luni întârziere folosite la calculul accesoriilor sunt greșite și din anexa de calcul a accesoriilor nu rezultă data comunicării deciziilor de impunere.

Referitor la contribuțiile de asigurări sociale de sănătate

Baza de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită de organele de inspecție fiscală este greșită deoarece au fost luate în calcul și cheltuielile considerate eronat ca fiind nedeductibile fiscal la calculul impozitului pe venit, așa cum au fost ele arătate în cuprinsul contestației.

Petenta solicită și recalcularea accesoriilor deoarece acestea sunt calculate greșit și anume:

Data scadenței CASS conform anexei la raportul de inspecție fiscală pentru anii fiscali 2011 - 2013 este luna ianuarie a anului următor. De la această dată au fost calculate în mod eronat accesorii.

Conform art.120 alin.(2) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, coroborat cu art.296²⁵ alin.(6) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, plata CASS stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei.

Concluzionând, petenta susține că numărul de zile/luni întârziere folosite la calculul accesoriilor sunt greșite și din anexa de calcul a accesoriilor nu rezultă data comunicării deciziilor de impunere.

II. Prin Raportul de inspecție fiscală nr.../28.11.2014, care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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, organele de inspecție fiscală, au consemnat următoarele:

Inspecția fiscală a avut drept scop, verificarea impozitului pe venit din activități independente și verificarea contribuției de asigurări sociale de sănătate datorate de către persoanele care realizează venituri din activități independente în perioada 01.01.2011 - 31.12.2013.

Contribuția de asigurări sociale de sănătate datorată de către persoanele care realizează venituri din activități independente

Anul fiscal 2011, urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit, fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel că baza impozabilă aferentă contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoana fizică X pentru activități economice desfășurate, se modifică față de declarația de venit anuală depusă pentru anul 2011.

Venitul brut stabilit de organul de control este în sumă de ... lei și cheltuielile deductibile sunt în sumă de ... lei .

Astfel, organul de control constată că în urma verificărilor fiscale baza de calcul pentru CASS este în sumă de ... lei (... lei total venituri încasate - ... lei cheltuieli deductibile fiscal - ... lei CASS).

În baza prevederilor art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹, art.296²¹ alin.(1) lit.d) și alin.(2), art.296²² alin.(2) și art.296²⁵ alin.(2) și (4) din Codul fiscal, contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de ... lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită potrivit Codului fiscal.

Față de CASS datorată, petenta a achitat suma de ... lei, suma de ... lei constituind diferență stabilită suplimentar de organul de control.

Pentru diferența stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au fost calculate accesoriile conform prevederilor art.120 alin.6 lit.c) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, în sumă totală de ... lei din care dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Accesoriile au fost calculate de la data de 01.01.2012 până la data de 26.11.2014.

Anul fiscal 2012, urmare a verificărilor fiscale efectuate organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit, fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel că baza impozabilă aferentă contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoana fizică X pentru activități economice desfășurate, se modifică față de declarația de venit anuală depusă pentru anul 2012.

Venitul brut stabilit de organul de control este în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile sunt în sumă de ... lei.

Astfel, organul de control constată că în urma verificărilor fiscale baza de calcul pentru CASS este în sumă de ... lei.

În baza prevederilor art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹, art.296²¹ alin.(1) lit.d) și alin.(2), art.296²² alin.(2) și art.296²⁵ alin.(2) și (4) din Codul fiscal, contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de ... lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită potrivit Codului fiscal.

Față de CASS datorată, petenta a achitat suma de ... lei, suma de ... lei constituind diferență stabilită suplimentar de organul de control.

Pentru diferența stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Accesoriile au fost calculate de la data de 01.01.2013 până la data de 26.11.2014.

Anul fiscal 2013, urmare a verificărilor fiscale efectuate, organul de control a constatat modificarea bazei impozabile pentru impozitul pe venit, fiind identificate cheltuieli nedeductibile fiscal, astfel că baza impozabilă aferentă contribuției de asigurări sociale de sănătate datorată de persoana fizică X pentru activități economice desfășurate, se modifică față de declarația de venit anuală depusă pentru anul 2013.

Venitul brut stabilit de organul de control este în sumă de ... lei, cheltuielile deductibile sunt în sumă de ... lei.

Astfel, organul de control constată că în urma verificărilor fiscale baza de calcul pentru CASS este în sumă de ... lei.

În baza prevederilor art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹, art.296²¹ alin.(1) lit.d) și alin.(2), art.296²² alin.(2) și art.296²⁵ alin.(2) și (4) din Codul fiscal, contribuția datorată la fondul unic pentru sănătate este de ... lei, determinată de organul de control prin aplicarea cotei de 5,5% asupra bazei de calcul stabilită potrivit Codului fiscal. Față de CASS datorată contribuabilul a achitat suma de ... lei, suma de ... lei constituind diferență stabilită suplimentar de organul de control.

Pentru diferența stabilită suplimentar în sumă de ... lei, au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Accesoriile au fost calculate de la data de 01.01.2014 până la data de 26.11.2014.

Impozitul pe venit

Pe perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, Cabinetul Medical X prestează servicii medicale - medicina de familie, în baza contractului încheiat cu CJAS Timiș:

-nr.... /30.04.2010 pentru perioada 01.01.2011 - 30.06.2011

-nr.... /24.06.2011 pentru perioada 2011 - 2012

-nr.... /20.04.2013 pentru perioada 2013 - 2014.

De asemenea, în perioada 01.01.2011 - 31.12.2013, Cabinetul Medical X prestează servicii medicale - asigurarea continuității asistenței medicale primare în regim de gardă prin centrele de permanență în baza contractului încheiat cu CJAS Timiș nr... /P/2011, prelungit lunar în baza actelor adiționale. Serviciul este asigurat în Centrul de Permanență Moșnița Nouă, înființat prin Decizia Direcției de Sănătate Publică nr... din data 26.08.2011.

Anul fiscal 2011

Venitul brut în sumă de ... lei înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți, provine din următoarele :

- venituri încasate de la CJAS Timiș în sumă de ... lei
- venituri din subvenții încasate de la AJOFM în sumă de ... lei
- venituri încasate din servicii medicale nedecontate de CJAS Timiș în sumă de ... lei și pentru care Cabinetul Medical a eliberat chitanță
- transferuri de numerar din conturi deschise la bănci către caserie în sumă de ... lei și care nu sunt venit brut așa cum este prevăzut de art.48 alin.2 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Contribuabilul înregistrează în registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care declară în declarația anuală de venit cheltuieli deductibile în sumă totală de ... lei, acesta considerând nedeductibile suma de ... lei, reprezentând cheltuieli cu impozite și alte cheltuieli pentru nevoi personale și suma de ... lei, reprezentând transferurile din casă în bancă și din bancă în casă, înregistrate la rubrica de plăți.

Față de cheltuielile declarate ca deductibile fiscal în anul 2011 în sumă de ... lei, organul de control a stabilit ca și nedeductibile cheltuieli în sumă totală de ... lei, formate din:

- ... lei, reprezentând achiziții de medicamente care nu au fost utilizate în activitatea medicală. Cabinetul medical desfășoară activități independente de prestări de servicii medicale în asistență medicală primară (consultații medicale) în baza contractului cadru încheiat cu CJAS Timiș, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătite de către pacienții neasigurați.

Potrivit veniturilor realizate și activității medicale desfășurate, achizițiile de medicamente nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile întrucât nu au fost refacturate, în situația în care ar fi fost vândute și nu au fost nici decontate de CJAS Timiș. Contribuabilul nu justifică utilizarea acestor medicamente în scopul realizării veniturilor.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu achiziția de medicamente, au fost încălcate prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din nota explicativă rezultă că pentru administrarea acestor vaccinuri achiziționate și nedecontate de CJAS Timiș, contribuabilul nu a încasat niciun venit.

- ... lei, reprezentând transporturi în regim taxi. Contribuabilul nu justifică faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, întrucât cheltuiala pentru deplasarea la domiciliu nu este decontată de CJAS Timiș, iar pentru veniturile încasate cu chitanță în sumă de ... lei, nu rezultă că au fost efectuate deplasări la domiciliul pacienților cu taxi, în scopul realizării veniturilor.

Din verificarea documentelor respectiv a celor ... bucăți bonuri fiscale, organul de control constată că acestea nu puteau fi efectuate de cabinetul medical, având în vedere frecvența deplasărilor pe zi, ora acestor deplasări cât și numărul de kilometri efectuați în fiecare zi, contribuabilul înregistrând aceste documente în evidența contabilă în scopul diminuării bazei impozabile.

Bonurile fiscale de taxi provin de la aceleași persoane fizice autorizate, în principal a, b, c, care se repetă în fiecare an.

Față de cheltuielile cu taxi, contribuabilul înregistrează în evidența contabilă și cheltuieli cu abonamente lunare de transport cu mijloacele de transport în comun, care au fost considerate ca și deductibile fiscal de către organul de control.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu taxi care nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Frecvența deosebit de mare a transporturilor cu taxi în aceeași zi și cu aceleași persoane conform bonurilor fiscale eliberate și prezentate, reflectă faptul că acestea sunt serii de tranzacții care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici și activități economice specifice obiectului de activitate al contribuabilului verificat, fiind fără conținut economic, scopul lor fiind de diminuarea nejustificată a bazei impozabile. Tranzacțiile artificiale sunt reglementate de art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și potrivit cărora, la stabilirea impozitelor și taxelor, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Din nota explicativă, rezultă că pentru deplasările efectuate la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, nedecontate de CJAS Timiș, contribuabila nu a încasat niciun venit.

- ... lei, reprezentând achiziții de alimente, produse igienă, cercei, geantă, diverse care au fost destinate pentru nevoile personale. Contribuabilul nu prezintă nicio probă din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activității economice. Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.7 lit.a) precum și prevederile art.48 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- ... lei, reprezentând plata serviciului pentru obținerea certificatului digital facturat cu factura nr.../13.04.2011 de către SC ... SRL, plată înregistrată de două ori în evidența contabilă atât ca și plată prin casă cu documentul nr.../12.04.2011 cât și ca plată prin bancă cu documentul nr.../12.04.2011.

Prin deducerea dublă a cheltuielii în sumă de ... lei, în condițiile în care există o singură factură, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

- ... lei, reprezentând transferuri din bancă în casă, respectiv ridicări de numerar din bancă care au fost înregistrate în registrul jurnal de încasări și plăți la rubrica de plată bancă, declarate în declarația anuală de venit ca și cheltuială deductibilă, fără să existe vreun document justificativ, respectiv factură, din care să rezulte natura cheltuielii.

Prin deducerea nejustificată a sumei de ... lei fără existența vreunui document justificativ, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale, baza de impozitare se modifică de la venit net în sumă de ... lei la venit net în sumă de ... lei, stabilindu-se suplimentar un venit net impozabil în sumă de ... lei, care provine din deducerea nejustificată a cheltuielilor totale în sumă de ... lei.

Pentru venitul impozabil stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru diferența de impozit pe venit au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Anul fiscal 2012

Din verificarea documentelor primare și contabile rezultă că în anul 2012 contribuabilul a încasat venituri în sumă de ... lei, astfel:

- venituri încasate de la CJAS Timiș în sumă de ... lei (venituri facturate în anul 2011 și încasate în anul 2012 în sumă de ... lei și venituri facturate și încasate în anul 2012 în sumă de ... lei)
- venituri încasate din servicii medicale în sumă de ... lei și pentru care Cabinetul Medical a eliberat chitanță
- venituri încasate de la Clientul ... de medicină de familie în sumă de ... lei.

Organul de control a constatat că în mod nejustificat contribuabilul declară venituri încasate în sumă de ... lei, mai mult cu suma de ... lei.

Față de cheltuielile declarate ca deductibile fiscal în sumă de ... lei, organul de control a stabilit ca și nedeductibile cheltuieli în sumă totală de ... lei, formate din:

- ... lei, reprezentând achiziții de medicamente care nu au fost utilizate în activitatea medicală.

Potrivit veniturilor realizate și activității medicale desfășurate achizițiile de medicamente nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile întrucât nu au fost refacturate, în situația în care ar fi fost vândute și nu au fost nici decontate de CJAS Timiș. Contribuabilul nu justifică utilizarea acestor medicamente în scopul realizării veniturilor.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu achiziția de medicamente, au fost încălcate prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din nota explicativă rezultă că pentru administrarea acestor vaccinuri achiziționate și nedecontate de CJAS Timiș, contribuabilul nu a încasat niciun venit.

- ... lei, reprezentând transporturi în regim taxi. Contribuabilul nu justifică faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, întrucât cheltuiala pentru deplasarea la domiciliu nu este decontată de CJAS Timiș, iar pentru veniturile încasate cu chitanță în sumă de ... lei nu rezultă că au fost efectuate deplasări la domiciliul pacienților cu taxi, în scopul realizării veniturilor.

Din verificarea documentelor respectiv a celor ... bucați bonuri fiscale, organul de control constată că acestea nu puteau fi efectuate de cabinetul medical, având în vedere frecvența deplasărilor pe zi, ora acestor deplasări cât și numărul de kilometri efectuați în fiecare zi, contribuabilul înregistrând aceste documente în evidența contabilă în scopul diminuării bazei impozabile.

Bonurile fiscale de taxi provin de la aceleași persoane fizice autorizate, în principal a, b, c, care se repetă în fiecare an.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu taxi care nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Frecvența deosebit de mare a transporturilor cu taxi în aceeași zi și cu aceleași persoane conform bonurilor fiscale eliberate și prezentate, reflectă faptul că acestea sunt serii de tranzacții care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici și activități economice specifice obiectului de activitate al contribuabilului verificat, fiind fără conținut economic, scopul lor fiind de diminuarea nejustificată a bazei impozabile. Tranzacțiile artificiale sunt reglementate de art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și potrivit cărora, la stabilirea impozitelor și taxelor, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Din nota explicativă, rezultă că pentru deplasările efectuate la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, nedecontate de CJAS Timiș, contribuabilul nu a încasat niciun venit.

- ... lei, reprezentând achiziții de alimente, produse igienă, cercei, geantă, diverse care au fost destinate pentru nevoile personale. Contribuabilul nu prezintă nicio probă din care să rezulte că aceste cheltuieli au fost efectuate în interesul activității economice. Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.7 lit.a) precum și prevederile art.48 alin.4 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

În urma inspecției fiscale, baza de impozitare se modifică de la venit net în sumă de ... lei la venit net în sumă de ... lei.

Pentru venitul impozabil stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru diferența de impozit pe venit au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Anul fiscal 2013

Venitul brut în sumă de ... lei înregistrat în registrul jurnal de încasări și plăți, provine din următoarele:

- venituri încasate de la CJAS Timiș în sumă de ... lei
- venituri încasate din servicii medicale nedecontate de CJAS Timiș în sumă de ... lei și pentru care Cabinetul Medical a eliberat chitanță
- alte venituri încasate prin bancă, altele decât cele decontate de CJAS Timiș în sumă de ... lei.

Contribuabilul înregistrează în registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli în sumă totală de ... lei, din care declară în declarația anuală de venit, cheltuieli deductibile în sumă totală de ... lei, acesta considerând nedeductibilă suma de ... lei cheltuieli cu impozitul pe venit.

Față de cheltuielile declarate ca deductibile fiscal în sumă de ... lei, organul de control a stabilit ca și nedeductibile cheltuieli în sumă totală de ... lei, formate din:

- ... lei, reprezentând achiziții de medicamente care nu au fost utilizate în activitatea medicală.

Potrivit veniturilor realizate și activității medicale desfășurate achizițiile de medicamente nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile întrucât nu au fost refacturate, în situația în care ar fi fost vândute și nu au fost nici decontate de CJAS Timiș. Contribuabilul nu justifică utilizarea acestor medicamente în scopul realizării veniturilor.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu achiziția de medicamente, au fost încălcate prevederile art.48 alin.4 lit.a) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare.

Din nota explicativă rezultă că pentru administrarea acestor vaccinuri achiziționate și nedecontate de CJAS Timiș, contribuabilul nu a încasat niciun venit.

- ... lei, reprezentând transporturi în regim taxi. Contribuabilul nu justifică faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, întrucât cheltuiala pentru deplasarea la domiciliu nu este decontată de CJAS Timiș, iar pentru veniturile încasate cu chitanță în sumă de ... lei nu rezultă că au fost efectuate deplasări la domiciliul pacienților cu taxi, în scopul realizării veniturilor.

Din verificarea documentelor respectiv a celor 437 bucăți bonuri fiscale, organul de control constată că acestea nu puteau fi efectuate de cabinetul medical, având în vedere frecvența deplasărilor pe zi, ora acestor deplasări cât și numărul de kilometri efectuați în fiecare zi, contribuabilul înregistrând aceste documente în evidența contabilă în scopul diminuării bazei impozabile.

Bonurile fiscale de taxi provin de la aceleași persoane fizice autorizate, în principal a, b, c, care se repetă în fiecare an.

Prin deducerea nejustificată a cheltuielilor cu taxi care nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile, contribuabilul a încălcat prevederile art.48 alin.4 lit.a din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Frecvența deosebit de mare a transporturilor cu taxi în aceeași zi și cu aceleași persoane conform bonurilor fiscale eliberate și prezentate, reflectă faptul că acestea sunt serii de tranzacții care nu pot fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici și activități economice specifice obiectului de activitate al contribuabilului verificat, fiind fără conținut economic, scopul lor fiind de diminuarea nejustificată a bazei impozabile. Tranzacțiile artificiale sunt reglementate de art.11 alin.1 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal și potrivit cărora, la stabilirea impozitelor și taxelor, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic.

Din nota explicativă, rezultă că pentru deplasările efectuate la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, nedecontate de CJAS Timiș, contribuabilul nu a încasat niciun venit.

În urma inspecției fiscale, baza de impozitare se modifică de la venit net în sumă de ... lei la venit net în sumă de ... lei, stabilindu-se suplimentar un venit net impozabil în sumă de ... lei, care provine din deducerea nejustificată a cheltuielilor totale în sumă de ... lei.

Pentru venitul impozabil stabilit suplimentar în sumă de ... lei a fost calculat un impozit pe venit suplimentar în sumă de ... lei.

Pentru diferența de impozit pe venit au fost calculate dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

III. Având în vedere susținerile contestatoarei, constatările organelor de inspecție fiscală, actele normative invocate și documentele existente la dosarul cauzei, se desprind următoarele aspecte:

CMI X din Timișoara, are ca și obiect de activitate “Medic de familie - profesie liberală” și cod de identificare fiscală ...

Activitatea doamnei X se desfășoară ca medic independent în baza certificatului de înregistrare în registrul unic al cabinetelor medicale nr.../25.10.1999 și a autorizației sanitare de funcționare nr....

A. Referitor la impozitul pe venit în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei diferențe suplimentare de impozit pe venit, prin reconsiderarea unor cheltuieli efectuate de petentă, ca fiind nedeductibile fiscal la calculul venitului impozabil.

În fapt, conform Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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-au stabilit în sarcina cabinetului medical diferențe suplimentare de impozit pe venit aferente anilor

fiscal 2011 - 2013, ca urmare a neadmiterii la deducere cu consecința majorării venitului impozabil, a unor cheltuieli care nu sunt aferente realizării veniturilor.

a) Cu privire la cheltuielile cu achizițiile de medicamente în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli, în condițiile în care nu a făcut dovada că au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

CMI X din Timișoara a înregistrat în evidența contabilă în perioada anilor fiscali 2011 - 2013, cheltuieli cu achizițiile de medicamente în sumă totală de ... lei.

Cabinetul medical desfășoară activități independente de prestări de servicii medicale în asistență medicală primară (consultații medicale) în baza contractului cadru încheiat cu CJAS Timiș, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătite de către pacienții neasigurați.

De asemenea, prestează servicii medicale - asigurarea continuității asistenței medicale primare în regim de gardă prin centrele de permanență (Centrul de permanență Moșnița Nouă) în baza contractului încheiat cu CJAS Timiș.

Organele de inspecție fiscală au apreciat că potrivit veniturilor realizate și a activității medicale desfășurate, achizițiile de medicamente nu au fost destinate realizării veniturilor impozabile, întrucât nu au fost refacturate, în situația în care ar fi fost vândute și nu au fost nici decontate de către CJAS Timiș.

În susținerea deducerii cheltuielilor în sumă totală de ... lei, petenta arată că achizițiile în cauză au fost utilizate, astfel:

- suma de ...lei, aferentă anului 2011, a fost utilizată pentru achiziția de medicamente necesare în asigurarea medicației necesară tratamentului de urgență ce se asigură de la trusa de urgență a centrului de permanență cât și pentru dotarea truselor medicale de urgență existente la cabinetul medicului de familie.

- suma de ... lei, aferentă anului 2012, a fost utilizată în achiziționarea de vaccinuri (... lei), medicamente pentru dotarea truselor medicale de urgență (... lei) și materiale consumabile (... lei).

- suma de ... lei, aferentă anului 2013, a fost utilizată în achiziționarea de vaccinuri (... lei), medicamente pentru dotarea truselor medicale de urgență (... lei) și materiale consumabile (... lei).

Petenta susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat a inclus în anexa Situația medicamentelor nedeductibile fiscal, pe lângă achizițiile de medicamente, vaccinuri și achizițiile de materiale consumabile necesare cabinetului medical.

Concluzionând, petenta susține că achizițiile de medicamente în sumă de ... lei [... lei (2011), ... lei (2012) și ... lei (2013)] și achizițiile de materiale

consumabile în sumă de ... lei [... lei (2012) și ... lei (2013)], au fost destinate realizării veniturilor impozabile fiind decontate de CJAS Timiș, încadrându-se în prevederile art.48 alin.(4) lit.a) din Codul fiscal și punctul 38 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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 efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.

(...)

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

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

HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

37. *“Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal.*

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;(...”

Așadar, din punct de vedere fiscal, nu toate cheltuielile efectuate de un cabinet medical sunt acceptate la calculul bazei impozabile. Astfel, cheltuielile admise la calculul bazei impozabile sunt denumite cheltuieli deductibile și sunt reprezentate de acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Unele cheltuieli sunt deductibile integral, altele doar parțial (cheltuieli deductibile limitat), iar altele sunt nedeductibile, adică nu sunt luate în calculul bazei de impozitare.

Cheltuielile deductibile conform prevederilor legale citate mai sus, sunt orice cheltuieli efectuate în vederea obținerii de venituri.

Se reține că prima condiție pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, condiție care organele de inspecție fiscal au stabilit că nu a fost respectată, motivând această stare de fapt cu faptul că, potrivit veniturilor realizate și activității medicale desfășurate, achizițiile de medicamente nu au fost destinate realizării

veniturilor impozabile, întrucât nu au fost refacturate, în situația în care ar fi fost vândute și nu au fost nici decontate de CJAS Timiș.

Prin contestație contestatoarea susține în esență faptul că, achizițiile de medicamente au fost utilizate în asigurarea medicației necesară tratamentului de urgență ce se asigură de la trusa de urgență a centrului de permanență cât și pentru dotarea truselor medicale de urgență existente la cabinetul medicului de familie.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, pentru a fi considerate în scopul realizării veniturilor și a beneficia de deductibilitate fiscală "cheltuielile cu medicamentele" trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri și să fie justificate prin prisma necesității lor în raport cu specificul activităților desfășurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzător cu documentația aferentă.

Nu pot fi reținute motivațiile contestatoarei privind deductibilitatea cheltuielilor cu medicamentele, având în vedere următoarele considerente:

1. În contractul pentru asigurarea continuității asistenței medicale primare în regim de gardă prin centrele de permanență nr.... încheiat cu CJAS Timiș la cap.III art.2 lit.c) se prevede: "medicația necesară tratamentului de urgență se asigură de la trusa de urgență a centrului de permanență (...)". Potrivit anexei 5 pusă la dispoziție de petentă, Borderoul centralizator al activității desfășurate în centrele de permanență, exemplificate pentru luna iulie 2012 și decembrie 2013 și care cuprinde cheltuielile cu dotarea și menținerea trusei de urgență cu medicamente și materiale sanitare suportate de medicii de familie, petentei nu i-au fost decontate medicamente achiziționate, deoarece, aceasta nu a achiziționat medicamente pentru centrele de permanență, așa cum rezultă din coloana C12 "16,66% din tariful orar pentru cheltuieli cu trusa de urgență".

În concluzie, se reține că petenta nu a dotat centrele de permanență cu medicamentele înregistrate în evidența contabilă.

În Contractul Cadru privind condițiile acordării asistenței medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate pentru anii 2011 - 2012, aprobat prin HG nr.1389/2010, cu modificările și completările ulterioare, Anexa 1, Capitolul I, Nota I, se prevede: "Medicația pentru cazurile de urgență se asigură din trusa medicală de urgență, organizată conform legii". Medicamentele achiziționate de cabinetul medical exced cu mult medicamentele obligatorii decontate de Casa de Asigurări de Sănătate pentru trusa medicală de urgență astfel cum sunt prevăzute în anexa la contractul cadru pus la dispoziție de contribuabil. Petenta a achiziționat medicamente precum: tanakan, cordarone, tertensif, prestarium, preductal, concor, etc., care potrivit legii nu sunt prevăzute ca medicamente care fac parte din trusa de urgență ci sunt medicamente curante și care nu sunt decontate de Casa de Asigurări de Sănătate.

2. Petenta susține că organul de inspecție fiscală în mod eronat a inclus în anexa Situația medicamentelor nedeductibile fiscal, pe lângă achizițiile de medicamente, vaccinuri și achizițiile de materiale consumabile necesare cabinetului medical.

Pentru justificarea argumentelor sale, cu ocazia depunerii contestației, petenta a prezentat anexele refăcute și anume nr.13, 13.01, 13.02, 13.03, din care, așa cum reține prin contestația formulată, rezultă documentele în baza cărora au fost achiziționate materialele consumabile necesare cabinetului medical (hârtie igienică, detergent, spatule, apă minerală, broască, formulare pentru rețete medicale, bilete trimitere, concedii medicale, articole instalații medicale și altele), protocol, obiecte de inventar (lampă, găleată, portofel electronic și altele), servicii xerox, abonament general RAT.

Raportat la documentele prezentate în susținere, organul de soluționare reține faptul că, așa cum rezultă din cuprinsul acestora, cheltuielile cu alte materiale consumabile sunt de fapt achiziții de vaccinuri, așa cum de altfel și petenta a consemnat pe documentele prezentate.

3. În total achiziții, petenta a achiziționat în cea mai mare parte vaccinuri (pe bază de factură), față de care prin contestația formulată, petenta nu aduce niciun argument de fapt și nu depune niciun document în susținerea contestației prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și să justifice că aceste cheltuieli sunt efectuate în interesul direct al activității, respectiv pentru realizarea de venituri impozabile.

4. De altfel, conform notei explicative pe care petenta a dat-o cu ocazia efectuării inspecției fiscale, însăși contestatoarea recunoaște faptul că, medicamentele și vaccinurile au fost oferite cu titlu gratuit pacienților, pe cheltuiala cabinetului fără a încasa contravaloarea acestora de la pacienți sau de la Casa de Asigurări de Sănătate, motivând obligația de a dota cabinetul medical, centrele de permanență și vaccinarea cu titlu gratuit a pacienților.

Conform dispozițiilor legale mai sus invocate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie efectuate în scopul realizării de venituri, având legătură cu obiectul activității medicale, prestări de servicii medicale în asistență medicală primară (consultații medicale) în baza contractului cadru încheiat cu CJAS Timiș, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătiți de către pacienții neasigurați și contribuind în mod direct la realizarea veniturilor impozabile.

Simpla achiziție de către contestatoare, nu este suficientă pentru a asigura deductibilitatea acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art.48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor efectuate în scopul

realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

Așa cum s-a reținut mai sus, însăși contestatoarea recunoaște faptul că nu a încasat nicio sumă de bani și ca atare aceste cheltuieli nu au corespondent cu realizarea veniturilor impozabile.

De asemenea, operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea 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 contestatoarei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale mai sus citate și ținând cont de faptul că petenta nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală prin care să justifice exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor, rezultă că, petenta nu are dreptul de a deduce contravaloarea achizițiilor de medicamente în sumă totală de ... lei.

b) Cu privire la cheltuielile în sumă totală de ... lei, reprezentând contravaloare servicii de transport în regim taxi, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli, în condițiile în care nu a făcut dovada că au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

CMI X din Timișoara a înregistrat în evidența contabilă în perioada anilor fiscali 2011 - 2013, cheltuieli cu serviciile de transport în regim taxi în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au reținut că petenta nu justifică faptul că aceste cheltuieli au fost efectuate în scopul realizării veniturilor, întrucât cheltuiala pentru deplasarea la domiciliu nu este decontată de CJAS Timiș, iar pentru veniturile încasate pe bază de chitanță, în sumă totală de ... lei, nu rezultă că au fost efectuate deplasări la domiciliul pacienților cu taxiul, în scopul realizării veniturilor.

De asemenea, din verificarea documentelor, respectiv a celor 2.624 bonuri fiscale (an 2011 - 1.057 bonuri, an 2012 - 1.130 bonuri și an 2013 - 437 bonuri), organele de inspecție fiscală au constatat că aceste deplasări nu puteau fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici și activități economice specifice obiectului de activitate al cabinetul medical, având în vedere frecvența deosebit de mare a deplasărilor în aceeași zi, ora acestor deplasări cât și numărul de kilometri efectuați în fiecare zi.

În susținerea deducerii cheltuielilor cu serviciile de transport în regim taxi, petenta arată că achizițiile în cauză au fost utilizate pentru a asigura consultațiile și tratamentele la domiciliul pacienților, deplasările la bancă, Colegiul Medicilor Timiș, la CJAS Timiș, ITM Timiș, la farmacii pentru achiziționarea de medicamente necesare urgențelor, manifestări științifice și altele.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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 efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.

(...)

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

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

HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

37. "Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal.

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;(..."

Așadar, din punct de vedere fiscal, nu toate cheltuielile efectuate de un cabinet medical sunt acceptate la calculul bazei impozabile. Astfel, cheltuielile admise la calculul bazei impozabile sunt denumite cheltuieli deductibile și sunt reprezentate de acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Unele cheltuieli sunt deductibile integral, altele doar parțial (cheltuieli deductibile limitat), iar altele sunt nedeductibile, adică nu sunt luate în calculul bazei de impozitare.

Cheltuielile deductibile conform prevederilor legale citate mai sus, sunt orice cheltuieli efectuate în vederea obținerii de venituri.

Se reține că prima condiție pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, condiție care organele de inspecție fiscal au stabilit că nu a fost respectată, motivând această stare de fapt cu faptul că, cheltuiala pentru deplasarea la domiciliu nu este decontată de CJAS Timiș, iar pentru veniturile încasate pe bază de chitanță, în sumă totală de ... lei, nu rezultă că au fost efectuate deplasări la domiciliul pacienților cu taxiul, în scopul realizării veniturilor.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, pentru a fi considerate în scopul realizării veniturilor și a beneficia de deductibilitate fiscală "cheltuielile cu serviciile de transport în regim taxi" trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri și să fie justificate prin prisma necesității lor în raport cu specificul activităților desfășurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzător cu documentația aferentă.

Este adevărat că, cheltuielile cu serviciile de taximetrie sunt cheltuieli deductibile la calculul venitului impozabil în măsura în care ele sunt efectuate în scopul obținerii de venituri impozabile.

Nu pot fi reținute motivațiile contestatoarei privind deductibilitatea cheltuielilor serviciile de taximetrie, având în vedere următoarele considerente:

1. Potrivit Ordinului nr.1723/2011 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare în anul 2012 a Contractului-cadru privind condițiile acordării asistenței medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate pentru anii 2011-2012 și a Ordinului nr.423/2013 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare în anul 2013 a Contractului-cadru privind condițiile acordării asistenței medicale în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate pentru anii 2013-2014, Anexa 1, Capitolul I, Nota 2, se prevede că *“Serviciile medicale pentru cazurile de urgență medico-chirurgicale se acorda în cabinetul medicului de familie în programul de lucru.”*

Astfel, pentru deplasările la domiciliul pacienților, strict pentru vizite și nu pentru urgențe medico-chirurgicale, petenta avea obligația să respecte tarifele la serviciile medicale nedecontate de CJAS Timiș. Conform planului tarifar prezentat de către petentă, nicio deplasare la domiciliul pacienților atât în programul de lucru al cabinetului cât și în afara lui, nu este decontată de CJAS Timiș, toate deplasările făcându-se contra cost.

2. Pentru justificarea argumentelor sale, cu ocazia depunerii contestației, petenta a prezentat în susținere documente suplimentare ce nu au fost prezentate în timpul inspecției fiscale *“Anexa Exemplificarea deplasărilor la domiciliu - copii după Registrul de Domicilii anii 2011 - 2013 și fișele medicale”*.

Raportat la documentele prezentate în susținere, organul de soluționare reține faptul că, din cuprinsul acestora:

- în anul 2011 luna martie (singura pagină pusă la dispoziție de petentă pentru anul 2011) nu rezultă dacă locul consultației a fost la cabinet, domiciliu sau alte locuri.

- în anul 2012 luna mai (singura pagină pusă la dispoziție de petentă pentru anul 2012) în care sunt exemplificate consultații la domiciliul pacienților, documentul pus la dispoziție nu este confirmat de către CJAS Timiș și nici petenta nu face dovada că aceste servicii au fost decontate cu casa de sănătate.

3. Totodată, petenta face referire la faptul că, pentru cheltuielile efectuate cu deplasările la domiciliul pacienților în afara programului de consultații, cabinetul medical a emis chitanțe pentru sumele încasate, respectiv suma de ... lei [... lei (2011), ... lei (2012) și ... lei (2013)], chitanțele fiind prezentate în copie.

Raportat la documentele prezentate în susținere, organul de soluționare reține faptul că, din cuprinsul acestora rezultă:

- nicio chitanță nu este aferentă anului 2011
- chitanțele nu fac dovada consultației la domiciliul pacientului, acestea fiind emise pentru concediu medical, adeverințe medicale, consultație, consultație pacient neasigurat și nicidecum pentru deplasare la domiciliu și consultație în regim de urgență.

4. De asemenea, din verificarea documentelor, respectiv a celor 2.624 bonuri fiscale (an 2011 - 1.057 bonuri, an 2012 - 1.130 bonuri și an 2013 - 437 bonuri), se constată că aceste deplasări nu puteau fi utilizate în mod normal în cadrul unor practici și activități economice specifice obiectului de activitate al cabinetul medical, având în vedere frecvența deosebit de mare a deplasărilor în aceeași zi.

5. De altfel, conform notei explicative pe care petenta a dat-o cu ocazia efectuării inspecției fiscale, însăși contestatoarea recunoaște faptul că, pentru deplasările la domiciliul pacienților, a suportat toate cheltuielile și nu a încasat contravaloarea de la pacienți și nici de la CJAS Timiș.

Conform dispozițiilor legale mai sus invocate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie efectuate în scopul realizării de venituri, având legătură cu obiectul activității medicale, prestări de servicii medicale în asistență medicală primară (consultații medicale) în baza contractului cadru încheiat cu CJAS Timiș, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătite de către pacienții neasigurați și contribuind în mod direct la realizarea veniturilor impozabile.

Astfel, organul de soluționare a contestației reține că simpla achiziție a unui bun/serviciu, nu este suficientă pentru a asigura deductibilitatea acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art.48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană impozabilă să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuielile aferente achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

Așa cum s-a reținut mai sus, însăși contestatoarea recunoaște faptul că nu a încasat nicio sumă de bani și ca atare aceste cheltuieli nu au corespondent cu realizarea veniturilor impozabile.

De asemenea, operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea

stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea 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 contestatoarei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale mai sus citate și ținând cont de faptul că petenta nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală prin care să justifice exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor, rezultă că, petenta nu are dreptul de a deduce contravaloarea serviciilor de transport în regim taxi în sumă totală de ... lei.

c) Cu privire la cheltuielile cu achizițiile de produse alimentare și diverse alte produse, în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli, în condițiile în care nu a făcut dovada că au fost efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului.

CMI X din Timișoara a înregistrat în evidența contabilă în perioada anilor fiscali 2011 - 2013, cheltuieli cu achizițiile de produse alimentare (apă minerală și plată, bere, saleuri, prăjituri, covrigi, mâncare, cafea, etc.) și diverse alte produse (geantă voiaj, pantofi, haine, ochelari, baterie de duș, materiale de tapițerie, gift-cadou, etc.) în sumă totală de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că achizițiile nu au fost efectuate în interesul activității economice, acestea fiind destinate nevoilor personale ale persoanei impozabile.

În susținerea deducerii cheltuielilor în sumă totală de ... lei, petenta arată că achizițiile în cauză au fost utilizate, astfel:

- cabinetul medical este obligat să asigure pacienților apă, materialul igienic și alimente pentru pacienții care se prezintă la consultații, după recoltarea probelor biologice
- produse alimentare și cadouri utilizate pentru protocolul efectuat în scopul afacerii
- plata energiei termice, corespondența, transportul în regim de taxi și alte cheltuieli cu consumabilele
- pentru reparațiile curente (baterie duș, materiale tapițerie).

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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 efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.

(...)

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

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

(7) Nu sunt cheltuieli deductibile:

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

HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

37. *“Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal.*

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

a) să fie efectuate în interesul direct al activității;(...)

Așadar, din punct de vedere fiscal, nu toate cheltuielile efectuate de un cabinet medical sunt acceptate la calculul bazei impozabile. Astfel cheltuielile admise la calculul bazei impozabile sunt denumite cheltuieli deductibile și sunt reprezentate de acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

Unele cheltuieli sunt deductibile integral, altele doar parțial (cheltuieli deductibile limitat), iar altele sunt nedeductibile, adică nu sunt luate în calculul bazei de impozitare.

Cheltuielile deductibile conform prevederilor legale citate mai sus, sunt orice cheltuieli efectuate în vederea obținerii de venituri.

Se reține că prima condiție pe care trebuie să o îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este ca aceste cheltuieli să fie efectuate în cadrul activităților desfășurate în scopul realizării venitului, condiție care organele de inspecție fiscal au stabilit că nu a fost respectată, motivând această stare de fapt cu faptul că, achizițiile nu au fost efectuate în interesul activității economice, acestea fiind destinate nevoilor personale ale persoanei impozabile.

Față de cele mai sus prezentate se reține că, pentru a fi considerate în scopul realizării veniturilor și a beneficia de deductibilitate fiscală “cheltuielile cu achiziția de produse alimentare și diverse alte produse” trebuie să fie efectuate în scopul realizării de venituri și să fie justificate prin prisma necesității lor în raport cu specificul activităților desfășurate, motiv pentru care trebuie dovedite corespunzător cu documentația aferentă.

Nu pot fi reținute motivațiile contestatoarei privind deductibilitatea cheltuielilor cu achiziția de produse alimentare și diverse alte produse, având în vedere următoarele considerente:

1. Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei rezultă că în susținerea contestației petenta nu a făcut dovada cu documente din care să rezulte că respectivele cheltuieli 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.

2. În plus, referitor la deductibilitatea cheltuielilor de protocol, potrivit HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

39. “Sunt cheltuieli deductibile limitat, de exemplu, următoarele: (...)

b) cheltuielile de protocol ocazionate de acordarea unor cadouri, tratații și mese *partenerilor de afaceri*, efectuate în scopul afacerii;(...)”

Se reține că, cabinetul medical desfășoară activități independente de prestări de servicii medicale în asistență medicală primară, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătite de către pacienții neasigurați.

3. Cheltuiala cu energia termică în sumă de ... lei, reprezintă contravaloare factură emisă pentru energia termică achitată într-o singură lună la adresa de domiciliu a doamnei X, localitatea ... și nu la sediul cabinetului medical.

4. Totodată, referitor la cheltuielile privind achiziția de materiale de tapițerie și baterie duș, necesare reparațiilor curente așa cum susține petenta, se reține faptul că, urmare investigațiilor pe teren, la sediul cabinetului medical, organul de inspecție fiscală a constatat că acesta nu este dotat cu duș care să necesite o nouă baterie și nici canapele sau alte corpuri ce necesită o tapițerie nouă.

Conform dispozițiilor legale mai sus invocate, una dintre condițiile generale pe care trebuie să le îndeplinească cheltuielile pentru a putea fi deduse este să fie efectuate în scopul realizării de venituri, având legătură cu obiectul activității medicale, prestări de servicii medicale în asistență medicală primară (consultații medicale) în baza contractului cadru încheiat cu CJAS Timiș, decontate din Fondul bugetului de asigurări de sănătate pentru pacienții asigurați și plătite de către pacienții neasigurați și contribuind în mod direct la realizarea veniturilor impozabile.

Simpla achiziție de către contestatoare, nu este suficientă pentru a asigura deductibilitatea acestora, întrucât, într-o atare ipoteză, ar fi suficientă doar îndeplinirea condiției prevăzută de art.48 din Codul fiscal referitoare la deținerea documentului justificativ pentru ca o persoană fizică autorizată să deducă imediat, integral și nelimitat cheltuiala aferentă achizițiilor. Or, o asemenea ipoteză ar lipsi de orice efecte juridice dispozițiile aceluiași articol, care condiționează în mod evident deductibilitatea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor. Prin utilizarea acestei sintagme, legiuitorul a dorit să întărească legătura directă și imediată care trebuie să existe între achiziții și utilizarea lor propriu-zisă.

De asemenea, operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Mai mult, în conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 înscrisuri [...]”* din Legea nr.134/2010 privind Codul de procedură civilă, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Având în vedere cele de mai sus, întrucât contestatoarea 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 contestatoarei.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestatoarei, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale mai sus citate și ținând cont de faptul că petenta nu a prezentat documente prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală prin care să justifice exercitarea dreptului de deducere al cheltuielilor, rezultă că, petenta nu are dreptul de a deduce contravaloarea cheltuielilor cu achizițiile de produse alimentare și diverse alte produse, în sumă totală de ... lei.

d) Cu privire la cheltuielile reprezentând transferuri din bancă în casă, în sumă de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă contestatoarea are dreptul de a deduce aceste cheltuieli, fără existența vreunui document justificativ din care să rezulte natura cheltuielii.

CMI X din Timișoara a înregistrat în evidența contabilă în anul 2011, în Registrul jurnal de încasări și plăți la rubrica de plată bancă, transferuri din bancă în casă, respectiv ridicări de numerar din bancă în sumă de ... lei.

Organele de inspecție fiscală au constatat că aceste transferuri au fost declarate în declarația anuală de venit ca și cheltuială deductibilă, fără să existe vreun document justificativ, respectiv factură, din care să rezulte natura cheltuielii.

În susținere, petenta arată că doar diferența dintre cheltuielile deductibile declarate în declarația 200, în sumă de ... lei și cheltuielile deductibile pentru care există documente justificative, în sumă de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe venit, și anume, suma de 20.293 lei.

În drept, Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

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 efectuate în scopul realizării de venituri, deductibile, pe baza datelor din contabilitatea în partidă simplă, cu excepția prevederilor art.49 și 50.

(...)

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

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

HG nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal:

37. *“Din venitul brut realizat se admit la deducere numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, astfel cum rezultă din evidențele contabile conduse de contribuabili, cu respectarea prevederilor art.48 alin.(4)-(7) din Codul fiscal.*

Reguli generale aplicabile pentru deducerea cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor sunt și următoarele:

- a) să fie efectuate în interesul direct al activității;*
- b) să corespundă unor cheltuieli efective și să fie justificate cu documente;(…)”*

Așadar, din punct de vedere fiscal, nu toate cheltuielile efectuate de un cabinet medical sunt acceptate la calculul bazei impozabile. Astfel, cheltuielile admise la calculul bazei impozabile sunt denumite cheltuieli deductibile și sunt reprezentate de acele cheltuieli care sunt efectuate în scopul realizării de venituri impozabile, justificate prin documente.

Din conținutul dispozițiilor legale citate mai sus, se reține intenția expresă a legiuitorului de a condiționa deductibilitatea cheltuielilor înregistrate în contabilitate, de justificarea acestora cu documente, condiție care organele de inspecție fiscal au stabilit că nu a fost respectată, motivând această stare de fapt cu faptul că, petenta nu a prezentat nicio factură din care să rezulte natura cheltuielii.

Așa cum s-a reținut mai sus, petenta invocă în esență faptul că, doar suma de ... lei este cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe venit, respectiv diferența dintre cheltuielile deductibile declarate în declarația 200, în sumă de ... lei și cheltuielile deductibile pentru care există documente justificative, în sumă de ... lei.

Referitor la întocmirea declarațiilor fiscale, art.82 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, cu modificările și completările ulterioare, precizează:

“Forma și conținutul declarației fiscale.(…)”

(2) În declarația fiscală contribuabilul trebuie să calculeze cuantumul obligației fiscale, dacă acest lucru este prevăzut de lege.

(3) Contribuabilul are obligația de a completa declarațiile fiscale înscriind corect, complet și cu bună-credință informațiile prevăzute de formular, corespunzătoare situației sale fiscale.(…)”

De asemenea, operațiunile economico-financiare trebuie evidențiate în contabilitate așa cum acestea se produc, în baza documentelor justificative și în conformitate cu realitatea economică, având rolul de a prezenta fidel situația economică a contribuabilului.

Din documentele existente la dosarul cauzei, au rezultat următoarele:

1. Contribuabilul înregistrează în registrul jurnal de încasări și plăți, cheltuieli în sumă totală de ... lei, astfel:

- transferuri din bancă în casă în sumă de ... lei, înregistrate ca și plăți, care în conformitate cu prevederile art.48 alin.4 din Legea 571/2003 privind Codul fiscal, nu reprezintă cheltuieli
- transferuri din casă în bancă în sumă de ... lei, înregistrate ca și plăți, care conform prevederilor art.48 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu reprezintă cheltuieli
- cheltuielile efectiv justificate cu documente și înregistrate în evidența contabilă în sumă de ... lei.

2. Față de cheltuielile înregistrate în evidența contabilă în sumă totală de ... lei, petenta declară în declarația anuală de venit aferentă anului 2011, cheltuieli deductibile în sumă totală de ... lei, aceasta considerând nedeductibile următoarele sume:

- ... lei - cheltuieli cu impozite și alte cheltuieli pentru nevoi personale
- ... lei - transferurile din casă în bancă și din bancă în casă, înregistrate la rubrica de plăți.

Ca urmare, transferurile din casă în bancă și din bancă în casă, înregistrate ca și plăți în registrul jurnal de încasări și plăți sunt în sumă totală de ... lei și care, conform prevederilor art.48 alin.4) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, nu reprezintă cheltuieli. Așa cum s-a reținut, față de cheltuielile în sumă de ... lei, petenta a declarat ca și cheltuieli nedeductibile, suma de ... lei, mai puțin cu suma de ... lei.

De asemenea, cheltuielile efectiv justificate cu documente și înregistrate în evidența contabilă sunt în sumă de ... lei, din care petenta a considerat ca și nedeductibile, cheltuieli în sumă de ... lei. Astfel, cheltuielile deductibile înregistrate în evidența contabilă sunt în sumă de ... lei. Față de cheltuielile în sumă de ... lei, cheltuielile declarate în declarația de venit au fost în sumă de ... lei, mai mult cu suma de ... lei, reprezentând transferuri din casă în bancă și din bancă în casă, înregistrate ca și plăți în registrul jurnal de încasări și plăți, fără nicio justificare.

În conformitate cu dispozițiile art.106 alin.(1) din Codul de procedură fiscală, contribuabilul are obligația să colaboreze la constatarea stărilor de fapt fiscale. Acesta este obligat să dea informații, să prezinte la locul de desfășurare a inspecției fiscale toate documentele, precum și orice alte date necesare clarificării situațiilor de fapt relevante din punct de vedere fiscal.

Se reține că petenta nu prezintă argumente de fapt sau dovezi de natura mijloacelor de probă reglementate de Codul de procedură fiscală, care să combată constatările organelor de inspecție fiscală, aceasta având sarcina de a dovedi actele și faptele care au stat la baza declarațiilor sale, așa cum rezultă și din prevederile art.64 și art.65 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, unde se precizează că:

Art.64 *“Forța probantă a documentelor justificative și evidențelor contabile.*

Documentele justificative și evidențele contabile ale contribuabilului constituie probe la stabilirea bazei de impunere. În cazul în care există și alte acte doveditoare, acestea vor fi luate în considerare la stabilirea bazei de impunere”.

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”.

Incidente speței sunt și prevederile art.213 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care stipulează:

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

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 contestația 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 contestației.

Se reține totodată, că sarcina probei nu implică un drept al contestației, ci un imperativ al interesului personal al acesteia care invocă o pretenție în cadrul căii administrative de atac, neprobarea cererii afirmate determinând respingerea contestației.

Astfel, prin prisma celor reținute, a prevederilor legale mai sus citate și ținând cont de faptul că petenta nu a prezentat nicio dovadă obiectivă prin care să dovedească o altă stare de fapt decât cea reținută de către organele de inspecție fiscală, propriile afirmații nefiind de natură să infirme constatările organelor de inspecție fiscală, rezultă că petenta nu are dreptul de a deduce cheltuielile în sumă de ... lei, reprezentând transferuri din bancă în casă, înregistrate ca și plăți în registrul jurnal de încasări și plăți.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de

acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei.

B. Referitor la dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței suplimentare stabilită de inspecția fiscală cu titlul de impozit pe venitul net anual impozabil în sumă de ... lei:

În fapt, prin Decizia de impunere nr..../28.11.2014 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, pentru neachitarea în termen a impozitului pe venit în sumă totală de ... lei, stabilit de plată, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina CMI X din Timișoara, obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei, aferentă anului 2011, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 01.01.2012 - 26.11.2014
- pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei, aferentă anului 2012, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 01.01.2013 - 26.11.2014
- pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei, aferentă anului 2013, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 01.01.2014 - 26.11.2014.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Art.120 *“Dobânzi*

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu

ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

Art.120¹ “Penalități de întârziere

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”.

Totodată, conform prevederilor art.84 alin.(8) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(8) Diferențele de impozit rămase de achitat conform deciziei de impunere anuale se plătesc în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei de impunere, perioadă pentru care nu se calculează și nu se datorează sumele stabilite potrivit reglementărilor în materie privind colectarea creanțelor bugetare.”

Potrivit prevederile legale citate, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal.

Așa cum s-a reținut mai sus, aferent diferențelor suplimentare de impozit pe venit, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, fără să țină cont de cerințele legale prevăzute de art.84 alin.(8) din Codul fiscal.

Având în vedere reglementările legale sus-menționate, s-a procedat la reconsiderarea termenului scadent al obligației de plată stabilite în urma verificărilor și implicit a perioadei de calcul a obligațiilor fiscale accesorii, fiind stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei, aferentă anului 2011, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 18.10.2012 - 26.11.2014

- pentru diferența de impozit pe venit în sumă de ... lei, aferentă anului 2012, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 18.12.2013 - 26.11.2014.

Ca urmare, contestația urmează a fi admisă în parte, pentru obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei.

Pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, se reține

că stabilirea de obligații fiscale accesorii în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât la litera A) din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru impozitul pe venit stabilit suplimentar în sumă de ... lei (... lei la nivelul anului 2011, ... lei la nivelul anului 2012 și ... lei la nivelul anului 2013), urmează ca aceasta să fie respinsă și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, stabilite în temeiul art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept “*accessorium sequitur principale*”, potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

C. Referitor la contribuția de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ... lei, cauza supusă soluționării este dacă în mod corect și legal organele de inspecție fiscală au stabilit în sarcina petentei diferențele suplimentare de contribuții de asigurări sociale de sănătate, în condițiile în care, baza de calcul a fost diminuată cu cheltuieli care nu au fost efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.

În urma inspecției fiscale a fost stabilită pentru perioada anilor 2011 - 2013, o bază de calcul a contribuției de asigurări sociale de sănătate, în sumă totală de ... lei, modificată față de declarațiile de venit anuale depuse de către petentă, prin reconsiderarea unor cheltuieli efectuate, ca fiind nedeductibile la calculul venitului impozabil, cu consecința majorării venitului impozabil, respectiv a bazei de calcul.

În baza prevederilor art.296¹⁸ alin.(3) lit.b¹ din Codul fiscal, organele de inspecție fiscală au calculat contribuții datorate la fondul unic pentru sănătate în sumă de ... lei, din care contribuabilul a achitat suma de ... lei, diferența stabilită suplimentar de către organele de inspecție fiscală fiind în sumă de ... lei.

Petenta consideră că nu datorează această contribuție, întrucât baza de calcul a fost stabilită în mod greșit în sarcina sa, fiind luate în calcul cheltuielile considerate în mod eronat ca nedeductibile fiscal la calculul venitului impozabil.

În drept, sunt aplicabile prevederile art. 296²¹ alin.(1) lit.d) și alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

Art.296²¹ “*Contribuabili*

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

d) persoanele care realizează venituri din profesii libere;(...)

(2) Persoanele prevăzute la alin.(1) datorează contribuții sociale obligatorii pentru veniturile realizate, numai dacă aceste venituri sunt impozabile potrivit prezentului cod.”

Art.296²² “(...) (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. (...)”

Având în vedere considerentele prezentate mai sus la litera A), prin care s-au reținut ca bază de impunere pentru impozitul pe venit, cheltuielile nedeductibile din punct de vedere fiscal, rezultă că CMI X datorează și obligația de plată în sumă de ... lei, reprezentând contribuție de asigurări sociale de sănătate, calculată prin aplicarea procentului de 5,5% asupra venitului brut, mai puțin cu contribuția de asigurări sociale de sănătate achitată de către petentă.

În concluzie, în baza celor reținute și având în vedere că petenta nu aduce motivații bazate pe documente justificative și argumente privind starea de fapt și de drept prin care să combată constatările organelor de inspecție fiscală și din care să rezulte o situație contrară față de cea constatată de acestea, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, coroborat cu prevederile pct.11.1 lit.a) din OANAF nr.2906/2014 privind aprobarea Instrucțiunilor pentru aplicarea titlului IX din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, potrivit căroră: *“contestația poate fi respinsă ca: a) neîntemeiată, în situația în care argumentele de fapt și de drept prezente în susținerea contestației nu sunt de natură să modifice cele dispuse prin actul administrativ fiscal atacat”*, se va respinge ca neîntemeiată contestația formulată pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate, stabilită suplimentar în sumă de 13.605 lei.

D. Referitor la dobânzile/majorările și penalitățile de întârziere în sumă de ... lei aferente diferenței suplimentare stabilită de inspecția fiscală cu titlul de contribuții de asigurări sociale de sănătate în sumă de ... lei.

În fapt, prin Decizia de impunere nr.../28.11.2014 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, pentru neachitarea în termen a contribuției de asigurări sociale de sănătate în sumă totală de ... lei, stabilită

de plată, organele de inspecție fiscală au calculat în sarcina CMI X din Timișoara, obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru diferența de CASS în sumă de ... lei, aferentă anului 2011, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 01.01.2012 - 26.11.2014

- pentru diferența de CASS în sumă de ... lei, aferentă anului 2012, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 01.01.2013 - 26.11.2014

- pentru diferența de CASS în sumă de ... lei, aferentă anului 2013, nu au fost calculate dobânzi și penalități de întârziere.

În drept, în ceea ce privește calcularea obligațiilor fiscale accesorii sunt incidente prevederile art.119, art.120 și art.120¹ din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, astfel:

Art.119 *“Dispoziții generale privind dobânzi și penalități de întârziere*
(1) Pentru neachitarea la termenul de scadență de către debitor a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere.”

Art.120 *“Dobânzi*

(1) Dobânzile reprezintă echivalentul prejudiciului creat titularului creanței fiscale ca urmare a neachitării de către debitor a obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv.

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

Art.120¹ *“Penalități de întârziere*

(1) Penalitățile de întârziere reprezintă sancțiunea pentru neîndeplinirea obligațiilor de plată la scadență și se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate inclusiv. Dispozițiile art.120 alin.(2)-(6) sunt aplicabile în mod corespunzător.(...)”

Totodată, conform prevederilor art.296²⁵ din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, cu modificările și completările ulterioare:

“(6) Plata contribuției de asigurări sociale de sănătate stabilită prin decizia de impunere anuală se efectuează în termen de cel mult 60 de zile de la data comunicării deciziei, iar sumele achitate în plus se compensează sau se restituie potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală.”

Potrivit prevederile legale citate, rezultă că pentru neachitarea la scadență a obligațiilor de plată, se datorează după acest termen dobânzi și penalități de întârziere, ca o măsură accesorie în raport cu debitul principal.

Așa cum s-a reținut mai sus, aferent diferențelor suplimentare de contribuții de asigurări sociale de sănătate, organele de inspecție fiscală au calculat dobânzile și penalitățile de întârziere aferente, începând cu data de 1 ianuarie a anului următor celui de impunere, fără să țină cont de cerințele legale prevăzute de art.296²⁵ din Codul fiscal.

Având în vedere reglementările legale sus-menționate, s-a procedat la reconsiderarea termenului scadent al obligației de plată stabilite în urma verificărilor și implicit a perioadei de calcul a obligațiilor fiscale accesorii, fiind stabilite obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, astfel:

- pentru diferența de CASS în sumă de ... lei, aferentă anului 2011, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 18.10.2012 - 26.11.2014

- pentru diferența de CASS în sumă de ... lei, aferentă anului 2012, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, calculate pentru perioada 18.12.2013 - 26.11.2014.

Ca urmare, contestația urmează a fi admisă în parte, pentru obligații fiscale accesorii în sumă totală de ... lei de natura dobânzilor de întârziere.

Pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei din care, dobânzi în sumă de ... lei și penalități de întârziere în sumă de ... lei, se reține că stabilirea de obligații fiscale accesorii în sarcina petentei reprezintă măsură accesorie în raport cu debitul.

Întrucât la litera C) din prezenta decizie s-a dispus respingerea contestației pentru contribuția de asigurări sociale de sănătate stabilită suplimentar în sumă de ... lei (... lei la nivelul anului 2011, ... lei la nivelul anului 2012 și ... lei la nivelul anului 2013), urmează ca aceasta să fie respinsă și pentru obligațiile fiscale accesorii în sumă totală de ... lei, stabilite în temeiul art.119 din OG nr.92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, conform principiul de drept "*accessorium sequitur principale*", potrivit căruia accesoriul urmează principalul.

Pentru considerentele arătate în conținutul deciziei, în temeiul prevederilor art.216 alin.(1) din Ordonanța Guvernului nr.92/2003 Republicată, privind Codul de procedură fiscală, titlul IX privind soluționarea contestațiilor formulate împotriva măsurilor dispuse prin actele administrative fiscale, în baza referatului nr.../20.04.2015, se

DECIDE:

1. Admiterea parțială a contestației formulată de CMI X din Timișoara, împotriva Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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 de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma de ... lei, reprezentând:

- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente impozitului pe venit
 - ... lei - penalități de întârziere aferente impozitului pe venit
 - ... lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente CASS
- și anularea parțială a deciziei de impunere.

2. Respingerea ca neîntemeiată a contestației formulată de CMI X din Timișoara împotriva Deciziei de impunere nr.../28.11.2014 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 de Activitatea de inspecție fiscală, cu privire la suma de ... lei reprezentând:

- ... lei - impozit pe venit
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere
- ... lei - contribuții de asigurări sociale de sănătate
- ... lei - dobânzi/majorări de întârziere
- ... lei - penalități de întârziere.

Prezenta decizie se comunică la:

- CMI X din Timișoara
- Administrația județeană a finanțelor publice Timiș, Inspecția fiscală, cu aplicarea prevederilor pct.7.6. din OANAF nr.2906/2014

Decizia este definitivă în sistemul căilor administrative de atac și poate fi atacată la instanța judecătorească de contencios administrativ competentă, în termen de 6 luni de la comunicare.

DIRECTOR GENERAL,